



## THE IMPORTANCE OF INDEPENDENT AUDIT AND ETHICS IN PREVENTION OF RISK IN BUSINESSES

DOI: 10.17261/Pressacademia.2023.1825

PAP- V.17-2023(61)-p.255-260

**Osman Yilmazcan**

Istanbul Gedik University, Faculty of Law, Department of Financial Law, Istanbul, Turkiye.

[osman.yilmazcan@gedik.edu.tr](mailto:osman.yilmazcan@gedik.edu.tr), ORCID: 0000-0002-0079-7334

### To cite this document

Yilmazcan, O. (2023). The importance of independent audit and ethics in prevention of risk in businesses. PressAcademia Procedia (PAP), 17, 255-260.

Permanent link to this document: <http://doi.org/10.17261/Pressacademia.2023.1825>

Copyright: Published by PressAcademia and limited licensed re-use rights only.

### ABSTRACT

**Purpose-** Regarding risks that express the possibility of loss of financial, physical, human and intellectual resources of businesses, not only due to their effects on the existence of the relevant businesses; At the same time, due to its devastating effects extending to international economies, it has become necessary to make institutional and legal regulations at national and international levels. Since the focus of the regulations is on "independent auditing and ethical rules", examining this issue constitutes the purpose of the study.

**Methodology-** The method of the study is to consider the audit institutions and concepts developed for the prevention of risk in the historical development process, to reveal the importance of independent auditing and ethical principles in terms of stakeholders and the social environment, and to evaluate the subject in a whole, based on the literature.

**Findings-** In preventing risks; It has been determined that audit activities are carried out under three headings: public audit, internal audit and independent audit. In independent auditing, which provides assurance regarding the reliability of financial data and statements, ethical principles are a prerequisite for ensuring the public interest.

When we look at the historical roots of the concept of independent auditing and ethical principles; The emergence of financial reporting and auditing scandals behind the sudden bankruptcies of international companies such as Enron, World Com, Xerox, Lucent in the USA and Parmalat in the EU has shaken the trust in capital markets, company management, financial reports, independent audit companies and auditors. The need to re-establish public confidence in the markets and to introduce regulations regarding the transparency, honesty and financial information disclosure responsibility of public companies necessitated institutional structuring and regulations. In this context, the Treadway commission, established in 1985 in the USA, prepared the Sarbanes-Oxley Act (SOX) in 2002, and based on this law, the Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) was established to monitor the accounting sector in order to protect the interests of public company investors. International Supreme Audit Institutions have published the Code of Ethics Standard (ISSAI 30). In parallel, the Public Oversight Institution (KGK) and Capital Markets Board (SPK) in Turkey published the "Corporate Governance Principles".

**Conclusion-** In order to prevent risks, independent auditing based on ethical principles, on the one hand, ensures the protection of stakeholders and public interest; On the other hand, it will contribute to the successful continuation of the activities of the related enterprises. The trust and transparency to be provided in the investment environment will be the guarantee of the development of national and international economies in general and the increase of social welfare and the dynamic of development.

**Keywords:** : Risk, audit, ethics

**JEL Codes:** M12, G10

## İŞLETMELERDE RISKİN ÖNLENMESİNDE BAĞIMSIZ DENETİM VE ETİK KURALLARIN ÖNEMİ

### ÖZET

**Amaç-** İşletmelerin, finansal, fiziksel, beşerî ve entelektüel kaynaklarının kayba uğrama olasılığını ifade eden riskler konusunda, sadece ilgili işletmelerin varlığı üzerindeki etkilerinden dolayı değil; aynı zamanda uluslararası ekonomilere kadar uzanan yıkıcı etkileri nedeniyle, ulusal ve uluslararası alanda kurumsal ve yasal düzenlemelerin yapılması zorunlu hale gelmiştir. Düzenlemelerin odak noktasında "bağımsız denetim ve etik kuralların" olmasından dolayı, bu konunun incelenmesi çalışmanın amacını oluşturmaktadır.

**Metodoloji-** Risklerin önlenmesi amacıyla geliştirilen denetim kurum ve kavramlarının tarihsel gelişim süreci içinde ele alınması, bağımsız denetim ve etik ilkelerin paydaşlar ve toplumsal çevre açısından önemini ortaya konularak, konunun bir bütünlük içinde literatüre dayalı olarak değerlendirilmesi çalışmanın yöntemi olarak belirlenmiştir.

**Bulgular-** Risklerin önlenmesinde; kamu denetimi, iç denetim ve bağımsız denetim olmak üzere üç başlık altında denetim faaliyetlerinin yürütüldüğü belirlenmiştir. Finansal veri ve tabloların güvenilirliği konusunda güvence sunan bağımsız denetimde, etik ilkeler, kamu yararının sağlanmasında ön koşuldur. Bağımsız denetim ve etik ilkeler kavramının tarihsel kökenlerine inildiğinde; ABD'de Enron, World Com, Xerox, Lucent ve AB'de Parmalat gibi uluslararası büyüklükteki şirketlerin ani iflaslarının gerisinde finansal raporlama ve denetim skandallarının ortaya çıkması sermaye piyasalarına, şirket yönetimlerine, finansal raporlara, bağımsız denetim şirketlerine ve denetçilere olan güveni sarsıntıya uğratmıştır. Kamuoyunun piyasalara olan güvenini yeniden tesis etmek ve kamuya açık şirketlerin şeffaflığını, dürüstlüğü ve finansal bilgilerin açıklama sorumluluğuna ilişkin düzenlemeler getirilmesi ihtiyacı, kurumsal yapılanmalar ve düzenlemeleri gerektirmiştir. Bu bağlamda ABD'de 1985 de kurulan Treadway komisyonu 2002 yılında Sarbanes-Oxley Yasasını (SOX) hazırlamış, bu yasaya dayalı olarak halka açık şirket yatırımcılarının çıkarlarını korumak için muhasebe sektörünü izlemek üzere Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu

(PCAOB) kurulmuştur. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Etik Kurallar Standardını (ISSAI 30) yayımlamıştır. Bu paralelde Türkiye’de Kamu Gözetim Kurumu (KGK) ve Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), “Kurumsal Yönetim İlkeleri”ni yayımlamıştır.

**Sonuç-** Risklerin önlenmesi amacıyla, etik ilkelere dayalı bağımsız denetim, bir yarıyla paydaşların ve kamu yararının korunmasını sağlarken; diğer yarıyla ilgili işletmelerin faaliyetlerinin başarıyla sürdürülebilmelerine katkı sağlayacaktır. Yatırım ortamında sağlanacak güven ve şeffaflık, genel olarak ulusal ve uluslararası ekonomilerin gelişmesinin ve toplumsal refahın artırılmasının teminatı ve kalkınmanın dinamiği olacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Risk, denetim, etik  
**JEL Kodları:** M12, G10

## 1. GİRİŞ

Enerji, emtia ve hizmet sektöründe faaliyet gösteren Teksas eyaleti Houston şehrinde bir Amerikan şirketi olan Enron, 2 Aralık 2001 tarihli iflasları öncesinde yaklaşık 20,000 çalışana sahip olan ve dünyanın en büyük elektrik, doğalgaz, iletişim ve kâğıt hamuru ve kâğıt şirketlerinden biriydi ve 2000 yılında yaklaşık 111 milyar USD gelir beyan etmişti. Fortune dergisi Enron’u art arda 6 yıl boyunca "Amerika’ nin en yenilikçi şirketi" olarak seçmişti. 2001 yılının sonunda şirketin finansal durumunun kurumsallaştırılmış, sistematik ve yaratıcı bir şekilde planlanmış muhasebe hilesi ile sürdürüldüğü açığa çıkmış ve sonrasında Enron skandalı olarak anılmıştır (Ayboğa,2021:181).

Şirketin borç ve zararlarını denetim firması Arthur Andersen yatırımcılardan gizlemiştir. Bunun karşılığında ise Arthur Andersen’in 2000 yılında ENRON şirketinden denetim hizmetleri için 25 milyon dolar, danışmanlık hizmetleri içinse 27 milyon dolar gibi fahiş ücretler aldığı saptanmıştır. Bu manipülasyon tahmin edilebileceği gibi, Enron Şirketi’ne karlı ve güçlü bir imaj verilerek hisse senetleri fiyatlarının artırılması amacıyla yapılmıştır (Özyürek, 2002, Alıntı, Özkul,2003:32). Benzer şekilde, “TYCO-ABD, VİVENDİ -Fransa, WORLD COM-ABD, XEROX- ABD ve PARMALAT- İtalya “şirketlerinin de batışlarının gerisindeki muhasebe aykırılıkları, muhasebe hileleri ve güvenilir olmayan finansal raporlamalar uluslararası toplumda çok ciddi ekonomik ve sosyal yıkımlara neden olmuştur. Bu skandalların doğal neticesi olarak binlerce kişi işsiz kalmış gerek ABD gerekse dünya ekonomisi büyük bir darbe almıştır. Hisseleri borsada işlem gören diğer büyük şirketlerin bilanço ve kar rakamlarına olan güven kaybolmuş, etkin çevreler, büyük şirketlerde muhasebe usulsüzlüklerinin ortaya çıkmasını, sermaye piyasalarında bir çöküşün başlangıcı olarak değerlendirilmiştir. Hisse senetlerinin fiyatlarında %99’a varan oranlarda yaşanan düşüşler yatırımcıların zarar görmesine neden olmuştur (Özkul,2003:1). Bu gelişmeler üzerine; muhasebe uygulamaları ve halka açık anonim ortaklıkların bağımsız dış denetim uygulamalarında önemli değişiklikler/iyileştirmeler amaçlanmıştır. Denetçinin bağımsızlığını, şirket denetimlerinin sıklaştırılmasını, üst düzey yöneticilerin sorumluluğun artırılmasını ve şeffaflığın sağlanmasını temin edecek yasal düzenlemeler getirilmesi çalışmaları ağırlık kazanmıştır.

## 2. LİTERATÜR

Literatürde genel olarak Enron skandalı ve bağımsız denetim konuları ele alınmıştır. Enron skandalı ile TYCO, VİVENDİ, WORLD CAM, XEROX ve PARMALAT gibi uluslararası faaliyet gösteren şirketlerinin ani batışının gerisinde yatan muhasebe hileleri ve bağımsız denetim şirketlerinin bunları bilerek ve isteyerek gizlemeleri sonucu uluslararası ekonomilerin ve toplumların uğradığı zararlar incelenmiştir. ABD Senatosunca “Sarbanes-Oxley Act” olarak tanımlanan yasal düzenlemelerin amaçları ve kapsamı incelenmiştir. ABD’deki yasal düzenlemelerin diğer ülkelerde ve Türkiye’de etkilerinin incelenmesi ve Türkiye’de özellikle Sermaye Piyasası Kurulunun konuyla ilgili çalışmaları ve düzenlemeleri değerlendirilmiştir.

## 3. KONUNUN İNCELENMESİ VE ANAGELİŞMELER

ENRON skandalının yarattığı ekonomik yıkım ve sosyal etkileri, bağımsız denetim şirketleri ve işlevleri konunun ana eksenini oluşturmaktadır. Muhasebe hilelerine dayalı ani iflaslarla karşılaşılma olasılığı ve şirketlerin risklerinin önlenmesine yönelik: -kurumsal yapılanmalar ve uluslararası standartlar, - bağımsız denetim, denetçilerin sorumluluğu ve etik ilkeler, -şirket yönetim kurullarına ve yöneticilerine getirilen yükümlülükler, -konunun Türkiye açısından sonuçları niteliksel analizi yöntemi değerlendirilmiştir.

Araştırmada temel bulgu olarak “Sarbanes-Oxley Act” isimli yasa, yasa ile ortaya konan 11 ana başlık, kurumsal yapılanmalar, COSO VE PCAOP’un çalışma ilkeleri ve Sermaye Piyasası Kurulunun düzenlemeleri konunun aydınlatılmasını sağlamaktadır.

**Sarbanes Oxley Yasası:** ABD Senatosu 25 Temmuz 2002’de “Sarbanes-Oxley Act” isimli kanunu kabul etmiştir. Kanun’un çıkarılma amacı halka açık şirketlerde muhasebe hizmetlerinin, finansal raporların ve bağımsız denetçilerin kalitesinin artırılması ve şeffaflığın sağlanmasıdır. Kanun’un getirdiği en radikal değişikliklerden biri, Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu’nun (PCAOB) kurulmasını düzenlemiş olmasıdır (Özbirecikli,2002:98).

Yasa metni, 11 ana başlık ve 66 alt başlıktan oluşmaktadır. Kanunda yer alan ana başlıklar aşağıdaki gibidir (<http://dnblegal.com.tr/tr/>, Erişim tarihi,13.06.2023; Temel,2008:95):

**SEC** (Securities and Exchange Commission), halka açık şirketler muhasebe gözetim kurulu (**Public Company Accounting Oversight Board-PCAOB**)- halka açık şirketlerin muhasebe uygulamalarını denetleyecek bir üst kurul kurulmasıyla yükümlü olacaktır.

**Denetçi bağımsızlığı:** Yasada öne çıkan en belirgin konu denetçi bağımsızlığıdır. Buna göre; bağımsız denetim faaliyeti içerisinde bulunan firmalar, denetim sözleşmesi yaptıkları firmalara aşağıda yer alan konularda hizmet veremeyeceklerdir (Özkul,2003:27):

- ✓ Defter tutulması ve bununla ilgili işler, -Finansal bilgi sistemlerinin oluşturulması ve idaresi, -Değerleme ve ekspertiz,
- ✓ Sigorta ile ilgili hizmetler, -İç denetim hizmetleri, -Genel yönetim ve insan kaynakları yönetimi, -Menkul kıymet alım satımı, yatırım danışmanlığı ve yatırım bankacılığı, -Hukuki danışmanlık hizmetleri, -PCAOB’nin yaptığı düzenlemelerde yapılmasına izin verilmeyen diğer hizmetler.

**Kurumsal sorumluluk-** Halka açık şirketlerde denetim kurulu oluşturma yükümlülüğü getirilmiştir. Kurul üyeleri şirket yönetim kurulunun üyesi ve bağımsız olması gerekir.

**Ayrıntılı kamuyu aydınlatma-** Tüm önemli bilanço dışı işlemlerin, yükümlülüklerin ve proforma finansal bilgilerin dipnotlarda açıklanması gerekmektedir.

**Finansal analizden kaynaklanan menfaat çatışmaları-** Kamuya açıklanan yatırım tavsiyelerinden kaynaklanabilecek menfaat çatışmalarını önlenmesi.

**Komisyon kaynakları ve yetkileri-** Federal mahkemenin düşük fiyatlı hisse senetlerinin işlem gördüğü borsalar üzerinde yargılama yetkisi ve broker-dealerların kişisel nitelikleri alt başlıklar olarak yer almaktadır.

**İncelemeler ve raporlar-** Denetim şirketlerinin konsolidasyonuna yönelik Amerikan Sayıştay'ının incelemeleri ve raporları, kredi kurumlarının inceleme ve raporları, icra işlemlerine ilişkin raporlar, yatırım bankalarıyla ilgili incelemeler konulu alt başlıklar yer almaktadır.

**Kurumsal ve cezai hile-** Hileyi ortaya çıkaran kamuya açık şirket çalışanlarının korunması, şirket pay sahiplerine hile yapmayı engelleyen cezalar alt başlıkları yer almaktadır.

**Beyaz yaka suçlarına ilişkin cezaların artırılması-** Beyaz yakalıların yapabilecekleri yasa ihlalleri ve belirli finansal raporlarla ilgili kurumsal sorumluluk sonucu ortaya çıkabilecek para ve/veya hapis cezalarına ilişkin hükümler yer almaktadır.

**Kurumsal vergi iadesi-** Gelir vergisi beyannamesinin şirketlerinin CEO'su tarafından imzalanması gerekir.

**Kurumsal hileler ve sorumluluk-** Kayıt, belge veya diğer maddi varlıklarda tahrifat yapan, bunları yok eden veya yapısını bozan veya bu tür fiillere teşebbüs edenler hakkında hapis ve/veya para cezası ile cezalandırılabilir.

**COSO ve Kurumsal Risk Yönetimi-** COSO (Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission) 2004 yılında geleneksel risk yönetiminden kurumsal risk yönetimine (KRY) geçiş uygulamalarını geliştirmiştir. COSO 2004 ve aynı yıl yayımlanan COSO ERM ile geleneksel risk yönetimi algısından bütüncül ve geniş katımlı bir risk kültürüne atf yapan kurumsal risk yönetimine geçişte Enron vakasının etkisi göz ardı edilemeyecek kadar fazladır (Koban ve Karakaya,2022:103).

**SOX Yasasının Türkiye Yansımaları-** Ülkemizde de 2000 yılların başında özellikle bankalar olmak üzere, birçok şaibeli şirket iflasları meydana gelmiştir. Siyasi ve ekonomik krizlerin (1994 Ekonomik krizi, 1998 Asya krizi, 1999 Marmara depremi, 2000 Finansal kriz, 2001 Ekonomik ve siyasi kriz) hüküm sürdüğü ülkemizde, 2001 yılında 24 banka batmıştır. Ülkemizde ABD benzeri bir araştırma ile bağımsız denetim sorumluluklarını ortaya çıkaracak bir gelişmeden söz etmek olanaklı olamamıştır. Bununla birlikte ABD'de yapılan söz konusu düzenlemelere paralel düzenlemeler yapılmıştır:

- **Sermaye Piyasası Kurulunun (SPK) 2002 tarihli (Seri: X No:19) tebliği:** "Bağımsız denetim hakkındaki tebliğde değişiklik yapılmasına dair tebliği"- uygulamaya geçirerek, halka açık şirketlerde: denetimden sorumlu bir komite kurulması, denetçilerin yapamayacakları işler, denetçinin rotasyonu, üst düzey yöneticilerin mali tabloları onaylamaları hususlarını kararlaştırmıştır (Özkul, 2003). Mali tablo ve raporların Kurulun muhasebe standartları ile genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanmasından, sunulmasından ve gerçeğe uygunluğu ile doğruluğundan, Türk Ticaret Kanunu ve sermaye piyasası mevzuatı çerçevesinde ortaklık ve aracı kurumun yönetim kurulu sorumludur" hükmü yer almaktadır.
- **Sermaye Piyasası Kurulunun (SPK) 2006 tarihli (Seri: X No:22) tebliği:** "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ" ile finansal tabloların hazırlanması ve raporlanmasına yönelik standartlar, bağımsız denetimin her aşamasında mesleki şüphecilik anlayışının göz önünde bulundurulması ve bağımsız denetimin finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği konusunda makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtının toplanması amacıyla gerekli bağımsız denetim tekniklerine başvurulacak şekilde tasarlanması ve etik ilkelere uyum ile bağımsız denetçinin sorumluluğuna dair ayrıntılı belirlemeler kapsamında işletmenin iç kontrol sisteminin anlaşılması hususunun önemi artmıştır (Okur.2007:9).
- ✓ Bağımsız denetçiler, fiilen bağımsız denetimini yaptıkları işletmelerde yapamayacakları iş ve işlevler belirlenmiştir (Md:13).
- ✓ Bağımsız denetçilerin uyacağı etik ilkeler belirtilmiştir (Md:14-18). Bu ilkeler: Mesleki özen ve titizlik, Ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı, Reklam yasağı, Sır saklama yükümlülüğü, Karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet olarak belirtilmiştir.

Finansal tablo ve raporların finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanmasından, sunulmasından ve gerçeğe uygunluğu ile doğruluğundan, Türk ticaret kanunu ve sermaye piyasası mevzuatı çerçevesinde işletmenin yönetim kurulu sorumludur. Bağımsız denetim bu sorumluluğunu ortadan kaldırmaz (Md:26).

- ✓ **6362 sayılı SPK'nın 107 maddesi:** Sermaye piyasası araçlarının fiyatlarını, değerlerini veya yatırımcıların kararlarını etkilemek amacıyla yalan, yanlış veya yanıltıcı bilgi veren, söylenti çıkaran, haber veren, yorum yapan veya rapor hazırlayan ya da bunları yayımlayanlar hapis ve para cezası ile cezalandırılırlar.
- ✓ 6362 sayılı-SPK'nın 1'inci maddesinde ifade edildiği üzere, Sermaye Piyasası Kanunu'nun getiriliş amacı; sermaye piyasasının güvenilir, şeffaf ve rekabetçi bir ortamda bulunması ve yatırımcıların haklarının korunması için sermaye piyasasının düzenlenerek, denetlenmesidir.
- ✓ **SPK'nın 30.12.2011 tarihli (Seri: IV, No: 56) tebliği:** Tebliğ ile "Türkiye'de borsa şirketlerinin esas alacakları kurumsal yönetim ilkeleri" düzenlenmiştir. Özellikle, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık, menfaat sahiplerinin (paydaşların) haklarının korunması, yönetim kurulunun, alacağı stratejik kararlarla, şirketin risk, büyüme ve getiri dengesini en uygun düzeyde tutarak akılcı ve tedbirli risk yönetimi anlayışıyla şirketin öncelikli uzun vadeli çıkarlarını gözeterek, şirketi idare ve temsil etmek görevi kapsamında "riskin erken saptanması komitesinin" oluşturulması kararlaştırılmıştır.
- ✓ **Türk Ticaret Kanunu-TTK (6102):** 2012 yılında yürürlüğe giren TTK-378. maddeye göre, pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulunun, şirketin başarıyla performans sağlayabilmesi önündeki engellerin tespiti ve erken teşhisi, gerekli önlemlerin alınması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlü kılınmıştır.

Halka açık şirketlerin yıllık finansal tabloları ve dipnotları bağımsız denetimden geçmesi zorunlu tutulmuştur.

- ✓ **Bankacılık kanunu (5411) düzenlemeleri:** 2005 tarihli yasa, finansal piyasalarda güven ve istikrarın sağlanmasına, kredi sisteminin etkin bir şekilde çalışmasına, tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerinin korunmasına ilişkin usul ve esasları düzenlemektedir.

**Kamu malî yönetimi ve kontrol kanunu (5018:** 10/12/2003 tarihli yasa Türkiye’de kurumsal risk yönetiminin hukuki dayanağını oluşturmaktadır (Usta,2018:94). Bu yasa, COSO modelini esas alan bir iç kontrol sisteminin kurulmasını hedeflemektedir

Ülkemizde öteden beri; BDDK ve SPK, hazine müsteşarlığı, EPDK, TÜROMB gibi kurum ve kuruluşlar kendi görev alanlarıyla sınırlı olmak üzere bu konuda düzenleme yapmışlar ve bu durum bağımsız denetim alanında dağınık, çok başlı bir yapının oluşmasına neden olmuştur.

Ülkemizde bağımsız denetim konusunda bütüncül bir hukuki yapının oluşturulabilmesi için bu konuda yetki ve sorumluluğa sahip bir kurumun kurulmasını gerektirmiştir.

Bu amaçla, KGK – Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu 26/09/2011 tarihli ve 660 sayılı kanun hükmünde kararname (KHK) ile kurulmuştur.

### 3.1. İşletmelerin Finansal Riskleri ve Bağımsız Denetim İhtiyacı

Finansal riskler iki nedenden kaynaklanır: Birincisi işletmenin yatırım ve ticari faaliyetlerinden kaynaklanır. Ekonomideki konjonktürel genişleme dönemlerine dayalı büyüme kararları, sonrasında ekonomik daralmanın talep ve finansman etkileri, müşteri kredi standartlarının gevşetilmesi, tedarik politikaları vb. yönetsel ve ticari kararlar işletmenin finansal tabloları üzerinde finansal riskler yaratır. Diğer risk kaynağı ise işletmenin kontrolünde olmayan finansal piyasalarda oluşan faiz, fiyat, döviz kurundaki dalgalanmalardan kaynaklanan risklerdir (Çağdaş ve Gürsoy, 2003: 404).

Denetim, ekonomik işlemler sonucu elde edilen rakamsal veriler yardımıyla, düzenlenen mali tabloların ve bilgilerin, elde edilen kanıt ve çalışmalarla önceden belirlenen ölçütlere uygunluk derecesinin belirlenmesi ve raporlanması sürecidir. İşletmeler, hazırladıkları finansal raporlarının mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tam anlamıyla gerçeğe uygun ve güvenilir bir şekilde hazırladığını kanıtlamak için işletme dışından tarafsız bir kişi ya da kuruma onaylatma ihtiyacı duymaktadır. Bu uygulama, işletmelerin hem piyasadaki prestijleri hem de güvenilirlikleri açısından oldukça önemlidir (Süklüm,2020:18)

Denetim faaliyetleri işletme içi denetçiler ve bağımsız denetçiler tarafından yapılır. Denetim, mesleki yeterliliğe sahip ve alanında uzman kişiler tarafından gerçekleştirilir.

**İç Kontrol - İç Denetim:** Kurumların, kuruma ait politikaların ve hükümet programlarının istenilen sonuçlara ulaşması; kullanılan kaynakların, belirlenen kurumsal amaç ve hedeflerle uyumlu olması; programların israf, hile ve kötü yönetimden korunması; güvenilir ve zamanında bilginin elde edilmesi, korunması, rapor edilmesi ve gerektiğinde karar alma mekanizmalarında kullanılması amacıyla oluşturulan organizasyon, politika ve prosedürler, iç kontrol sistemi çerçevesinde değerlendirilmektedir (Türedi vd., 2015:6).

**Bağımsız Denetim:** SPK’nın 22 sayılı tebliğinde, bağımsız denetim;” işletmelerin kamuya açıklanacak veya Kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağla yacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması olarak ifa de edilmektedir”(Okur,2007:5).

Bağımsız denetim, işletmelerin ekonomik faaliyetlerinden elde edilen verilere göre hazırlanan mali tablo ve finansal bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kavramları (GKGMİ) ve Türkiye muhasebe standartları (TMS/TFRS) çerçevesinde uygunluğunun, güvenilirliğinin ve doğruluğunun makul güvenceye ulaşana kadar kanıt, kayıt ve belgelerin değerlendirilerek raporlanması sürecidir.

Bağımsız denetim tüm işletmeler için kanunların, yönetmeliklerin, standartların işletmelere dayattığı bir zorunluluk değil, aksine günümüz işletmeleri için vazgeçilemez bir ihtiyaçtır. Şeffaf, açık ve anlaşılır bilgi, en değerli bilgidir ve bu da ancak bağımsız denetimle mümkündür. *Şirket yönetimi, hissedarlar, çalışanlar, kredi verenler, yatırımcılar ve kamu kurumları (KGK, SPK, BDDK, EPDK)* doğru ve güvenilir bilgi sağlamak için bağımsız denetim gereklidir (Ergüden,26.6.2023).

Hileli finansal raporlamalar ve beklenmedik iflaslarla yatırımcıların kayba uğratılmasının önüne geçilmesi ile işletmelerin kamu kurum ve kuruluşlarının kaynaklarının planlanan doğrultuda kuruluş amaçlarına, yasalara, şirket prosedürlerine uygun olarak kullanımının sağlanmasında; bağımsız denetim, objektif ve uzman bir göz işlevini yerine getirmektedir (Yılmazcan,2023:226).

### 3.2. Bağımsız Denetimin İlkeleri

SPK -Seri: X; No:22 sayılı tebliğ 5 ve 6. maddelerde, bağımsız denetim sürecinde denetçilerin bağımsız denetim sürecine ilişkin ilkelere yer vermektedir.

**Mesleki şüphecilik:** Bağımsız denetçi, bağımsız denetimi planlarken ve gerçekleştirirken, finansal tabloların işletmenin gerçek finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını göstermesine engel teşkil edebilecek ölçüde önemli yanlışlıkları içerebileceği varsayımını göz önünde bulundurarak, mesleki şüphecilik anlayışıyla hareket etmek zorundadır. Mesleki şüphecilik; bağımsız denetçinin, sorgulayıcı bir yaklaşımla, kanıtların geçerliliğini incelemesi ve kanıtların, işletme yönetiminin açıklamaları ve diğer bilgi ve belgeler ile çelişki içinde olup olmadığını değerlendirmesidir.

**Makul Güvence:** Bağımsız denetim, finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermediği konusunda makul bir güvenceyi sağlayacak şekilde tasarlanır. Makul güvence, bir bütün olarak finansal tabloların nitelik ve nicelik bakımından önemli bir yanlışlık içermediğine dair bir sonuca varmada yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtının toplanmasıdır. Makul güvence bağımsız denetimin tüm aşamalarında göz önünde bulundurulur.

### 3.3. Bağımsız Denetim Yaptırmak Zorunluluğu

Son olarak 01.01.2023 tarihinden geçerli olmak üzere yayımlanan; 30.11.2022 tarih ve 32029 sayılı resmî gazete de belirtilen Cumhurbaşkanlığı kararına göre; 1. ve 2. nolu liste dışındaki halka açık şirketlerden genel eşik değerleri: **Aktif toplamı 75 milyon Türk lirası, Yıllık net satış haslatı 150 milyon Türk lirası, Çalışan sayısı 150 kişi** olan işletmeler bağımsız denetime tabidir.

### 3.4. Bağımsız Denetim ve Etik İlkeler

KGK tarafından 21/05/2015 tarihli ve 29362 sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanan "Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı" 'nda yer alan temel etik ilkeleri şunlardır (Süklüm,2020:21; Alkan,2018:129):

**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 yükümlülüğünü 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. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Globalleşme çok uluslu şirketlerin dünyanın pek çok ülkesinde yoğun faaliyet göstermesi ve uluslararası ticaret hacminin artışı, para ve sermayenin serbest dolaşımı ve ekonomilerin dışa açık hale gelmesi, işletmelerin döviz kuru riski, faiz oranı riski, kr edi riski gibi birçok kontrolleri dışında olan finansal risklerle karşı karşıya kalmalarına, bir ülkede patlak veren krizlerin tüm dünyayı etkiler hale gelmesi nedeniyle uluslararası denetim ve gözetime ihtiyaç duyulmuştur.

ENRON, WORLDCOM, XEROX VE PARMALAT benzeri denetim skandallarından kaynaklı iflaslar bağımsız denetim konusunun hayati önemini ortaya çıkarmıştır. Özellikle küreselleşmenin etkisiyle işletmelerin finansal durumlarına ilişkin güvenilir bilgiye olan gereksinim, dünya ekonomisinde bağımsız denetime olan ihtiyacı önemli bir hale getirmiştir.

SARBANES OXLEY yasası bu konuda temel bir adımdır. Türkiye'de bağımsız denetim konusu, (SPK, BDDK, EPDK, Hazine Müsteşarlığı ve meslek kuruluşlarının düzenlemelerinden sonra muhasebe ve denetim alanında standart oluşturma yetkisi (KGK) kurulmasıyla 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.

Günümüzde çok sayıda birey, kurum veya kuruluş, ilişkili oldukları işletmelerle ilgili kararlar alırken güvenilir bilgilere ihtiyaç duymaktadır. Bu kararlara esas teşkil eden, işletmelerin oluşturmuş oldukları finansal tablolarıdır. Finansal tabloların doğru, dürüst ve güvenilir bir şekilde hazırlanıp sunulması, ilgili tarafların alacakları kararların doğruluğu açısından vazgeçilmez önem sahiptir. Bağımsız denetim, işte bu noktada, karar alıcılara bilgi güvenilirliğini sağlama işlevini üstlenmektedir. Bu bakımdan bağımsız denetçinin etik ilkelere uyumu sadece bir işletmeni n raporuyla sınırlı olmayıp tüm yatırım ortamını, ulusal kalkınmayı ve halkın refahını derinden etkileyecek önemdedir. Aynı zamanda bağımsız denetçinin denetim sırasında tespit edeceği finansal riskler hem yönetici ve ortakların kararlarını hem de işletmenin sürdürülebilirliğini direkt etkileyecektir. Bu konu işletme ve üçüncü taraflar açısından hayati bir önem taşımaktadır.

Bu arada, bir değerlendirme olarak da bağımsız denetim firmalarının eğitici rolünden saygıyla bahsetmek gerekir. Şirketlerin muhasebe ve finansman sistemine ve çalışanlara yaptığı katkılar yazarın kendi profesyonel yaşamında tanık olduğu gelişmelerdendir.

Bağımsız denetim firmalarıyla ilgili olarak bazı öneriler yapılabilir. Bağımsız denetim çalışmalarında standart bir uygulama için standart formatta bir yazılım paketi oluşturulması denetim çalışmalarında kolaylık ve yeknesaklık sağlar. Şirketleri denetleyecek bağımsız denetim firmalarının seçimi ve ücretleri, KGY tarafından yapılmalıdır. KGY işletme büyüklüğüne göre tahsil edeceği standart ücreti ilgili şirketlerden tahsil etmesi daha rasyonel olacak ve denetçi bağımsızlığı daha reel hale gelecektir. KGY düzenli olarak ilgili meslek odalarıyla organize olarak denetçileri eğitimden geçirmeleri ve teknolojik açıdan güncellemeleri faydalı olabilecektir.

Son ve hayati bir not olarak da Kamu otoritesi bir yandan bağımsız denetim ortamının uluslararası standartlara çıkarılmasını sağlarken diğer yandan etik ilkelere uymayanlara caydırıcı cezalarda cömert olmalıdır. Diğer yandan unutulmamalıdır ki kurumların, bütünden soyutlanması pek mümkün değildir. Bütünde etiği yakalamak yönündeki toplumsal uzlaş daha öncelikli önemdedir.

## KAYNAKÇA

Alkan, G. İ. (2018). Etik teoriler ışığında bağımsız denetim ve BİST'de bir araştırma. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 20, 129- 149.

Ayboğa, H. (2021). 20. Yılında Enron olayının değerlendirilmesi, muhasebe-hukuk ilişkilerine etkisi ve yapılan düzenlemeler. Uluslararası Beşerî ve Sosyal Bilimler İnceleme Dergisi, 5(2), 180-193.

Çağdaş, B., & Gürsoy, C. T. (2010). Şirketlerde finansal risk yönetimi amaçlı bir modelin geliştirilmesi yöntem ve aşamaları. İTÜ Dergisi/d, 2(3), 55-64.

Ergüden, E. (2023). Bağımsız denetimin işletmeler için önemi nedir? <https://www.halkbankkobi.com.tr/tr>, Erişim.26.6.2023.

Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu-Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Resmi Gazete,26/12/2012, Sayı:28509

Koban, A.O. & Karakaya, G. (2022). Enron vakasının denetim, risk yönetimi ve iç kontrol ilkeleri çerçevesinde incelenmesi. Denetişim, 13(24), 91-106.

Okur, M. (2007), Bağımsız Denetimin Denetimi, SPK Yeterlilik Etüdü, Kasım.

Özkul, L. (2002). ABD sermaye piyasalarında yaşanan son gelişmelerin ve ABD'de yürürlüğe giren 2002 tarihli Sarbanes-Oxley Kanunu'nun Türk Sermaye Piyasası açısından değerlendirilmesi. Sermaye Piyasası Kurulu.

Özyürek, M., (2002). Muhasebe krizi. Finansal Forum, 23.07.2002

Süklüm, N. (2020). Denetim kalitesinin bağımsızlık ilkesi ve etik ilişkisi bağlamında incelenmesi. Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi, 11,17-28.

Temel, H. (2008). Bağımsız Denetimde Sarbanes Oxley Kanunu ve SPK Düzenlemelerinin Karşılaştırılması. Finans Politik & Ekonomik Yorumlar, 45, 519.95.

Türedi, H., Zor, Ü.,& Gürbüz, F. (2015). Risk odaklı iç denetim. Muhasebe ve Finansman Dergisi, 11, 42.141-155.

Yılmazcan, O.(2023). İşletmelerde Finansal Risk Yönetiminde Stratejik Nakit Akışı Planlaması. Kurumsal Finans Alanında Sektörel Uygulamalar, ED: Ahmet Şit ve Burcu Buyuran, Nobel Yayınları.

Yücel, A. T., Mandacı, P.E. & Kurt, G. (2007). İşletmelerin finansal risk yönetimi ve türev ürün kullanımı: İMKB 100 endeksinde yer alan işletmelerde bir uygulama. Muhasebe ve Finansman Dergisi, 36,1-9.

SPKr, (Seri: IV, No: 56), Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliği. Resmî Gazete, 30 Aralık 2011, Sayı: 28158.

SPKr, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22). Resmî Gazete, 28 Haziran 2013, Sayı : 28691