

# KURUMSAL YÖNETİM ANLAYIŞI KAPSAMINDA TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARININ İNCELENMESİ\*

Yusuf Sürmen<sup>1</sup>

Hasan Abdioğlu<sup>2</sup>

## ÖZ

Şirket yönetimlerinde yaşanan yolsuzluklar, hileli işlemler ve suiistimaller mali başarısızlıklara ve yatırımcı güveninin kaybolmasına neden olmuştur. Yatırımcı güvenini tekrar kazanabilmek ve bozulan ekonomik sistemi sağlam temellere dayandırarak sürdürülebilirliğini sağlamak amacıyla kurumsal yönetim ilkeleri oluşturulmuştur. Şirketlerde başarılı bir denetim faaliyeti kurumsal yönetim anlayışının yerleşmesi ve gelişmesini etkileyen önemli faktörlerden biridir. Çalışmanın amacı, kurumsal yönetim anlayışı ve ilkeleri kapsamında Türkiye Denetim Standartlarının (TDS) incelenerek değerlendirilmesidir. Çalışmada her bir denetim standardının ilişkili olduğu kurumsal yönetim ilkesi/ilkeleri hakkında tespitlerde bulunulmuş, standardın kurumsal yönetim anlayışının gelişmesine katkı sağlayan düzenlemeleri açıklanmış ve bu anlayış kapsamında standardın güçlendirilmesi gereken konuları hakkında öneriler getirilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Kurumsal Yönetim, Denetim, Türkiye Denetim Standartları.

**Jel Kodu:** G30, M41, M42

\* Bu Çalışma 10-12 Ekim 2019 tarihleri arasında İnönü Üniversitesi'nin ev sahipliğinde Malatya'da düzenlenen 1. Uluslararası Muhasebe ve Finans Tarihi Kongresinde bildiri olarak sunulmuştur.

<sup>1</sup> Prof. Dr., Karadeniz Teknik Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, [yusufsurmen@ktu.edu.tr](mailto:yusufsurmen@ktu.edu.tr)

<sup>2</sup> Prof. Dr., Karadeniz Teknik Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, [hasanabdioglu@gmail.com](mailto:hasanabdioglu@gmail.com)

**Atıf:** Sürmen, Y., & Abdioğlu, H. (2020). Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında Türkiye Denetim Standartlarının İncelenmesi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (18), 33–67.

## EXAMINATION OF TURKEY AUDITING STANDARDS SCOPE OF CORPORATE GOVERNANCE CONCEPT

### ABSTRACT

Corruption, fraudulent transactions and abuses in the company's management have caused financial failures and reduced investor confidence. Corporate governance principles have been established in order to regain investor confidence and ensure its sustainability by basing the deteriorating economic system on solid foundations. A successful audit activity in companies is one of the important factors affecting the settlement and development of corporate governance understanding. The aim of the study is to examine and evaluate the Auditing Standards of Turkey within the scope of corporate governance understanding and principles. In this study, it has been determined about the corporate governance principle (s) that each audit standard is related to, and the regulations of the standard that contribute to the development of corporate governance understanding have been explained and suggestions have been made about the issues that need to be strengthened within the scope of this understanding.

**Keywords:** Corporate Governance, Audit, Turkey Auditing Standards.

**Jel Code:** G30, M41, M42

### 1. GİRİŞ

Dünyada büyük ölçekte yaşanan mali iflaslar, denetim alanındaki yolsuzluk ve hileli işlemlere dayalı olaylar mali bilgi hazırlayıcılarının güvenilirliklerine gölge düşürmüştür. Hem bu soruna bir çözüm olmak ve hem de bir daha böyle durumlar ile karşılaşmamak adına yeni bir yönetim anlayışı, bozulan ekonomik sistemi düzeltmek ve sistemin sürdürülebilirliğini sağlamak için ön plana çıkmıştır (Toraman ve Abdioğlu, 2008, s. 96). Yaşanan mali iflasların arkasında yatan en önemli nedenlerden bir tanesinin kurumsal yönetim anlayışının yetersizliği görüşü, bu kavramın ön plana çıkmasına neden olmuştur (Shelton, 1998, s. 2). Türkçe işletme literatüründe “corporate governance” teriminin karşılığı olarak kurumsal yönetim kavramı kullanılmaktadır. Bugün, ülkelerin, piyasaların ve şirketlerin güvenilir ve sağlam yapılar oluşturmasında kurumsal yönetim anlayışı ve ilkeleri önem arz eden bir olgu haline gelmiştir (İskenderoğlu, Saygın ve Akdağ, 2014, s. 64). Dünyada her ülke ve şirket yapısına uygun tek bir standart kurumsal yönetim modeli olmayıp, ülkenin kültürel düzeyi, ekonomik ve siyasi şartları, sermaye piyasalarının gelişmişlik düzeyi, şirketin geçmiş deneyimleri, şirketin ortaklık yapısı, faaliyet gösterilen sektör vb. bağlı olarak farklı modeller oluşabilmektedir (Özsoy, 2011, s. 101). Bir kurumsal yönetim uygulama modeli yalnızca yazılı kurallardan ibaret olmayıp yazılı olmayan gelenekleri de içerisinde barındırmaktadır (Sakarya, Yazgan ve Yıldırım, 2017, s. 55). Türkiye’de kurumsal yönetim konusunda ciddi adımlar atılmış, Türkiye koşullarına uygun ilkeler oluşturulmuş, kurumsal yönetim endeksi hesaplanmaya başlanmış ve Türk Ticaret Kanunu dahil yapılan her yeni yasal düzenlemede kurumsal yönetim anlayışına ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir (Acaravcı Kakili, Kandır ve Zelka, 2015, s. 181).

Adam Smith “*Ulusların Zenginliği (1776)*” adlı çalışmasında şirket yöneticilerinin şahsi varlıklarının değil, paydaşların varlıklarını yönetmelerinden dolayı ihmal, hile ve israfın olabileceğini belirtmiştir (Menteş, 2009, s. 33). Bu yaklaşım şirket ile ilgili tüm tarafların hak ve menfaatlerinin korunmasına dikkat çekmesi sebebiyle kurumsal yönetim kavramına işaret eden ilk açıklamalardan biri olarak değerlendirilmektedir. Küreselleşme ile birlikte ülkelerin birbirine bağımlılığındaki artış, mali iflasların sadece o ülke sınırları içinde kalmamasına, ilişkili olduğu ülkelerinde bu durumdan ciddi boyutlarda etkilenmesine neden olmaktadır (Baskıcı, 2015, s. 177). Dolayısıyla bugün yatırım yapılacak bir şirkete karar vermede sadece mali performans değil, aynı zamanda şirketin kurumsal yönetim uygulamaları ve bu uygulamaları gerçekleştirme düzeyleri de yani kurumsal yönetim derecelendirme notları da dikkate alınmaktadır.

Kurumsal yönetim, şirkete ilişkin hak ve sorumlulukların menfaat sahipleri arasında dağılımını düzenleyen, şirketlerin yönetim ve kontrolüne ilişkin bir sistem olarak tanımlanabilir (Kılıç ve Benligiray, 2012, s. 61). Alacaklıoğlu’na göre (2009) kurumsal yönetim, bir şirketin idare ve kontrol edilmesine etki eden süreçler, gelenekler, politikalar, kanunlar ve kurallar toplamıdır. O halde kurumsal yönetim, işletmelerin amaç ve hedeflerinin belirlendiği ve bunlara erişebilmek için kriterlerin oluşturulduğu denetimsel bir yapıyı ortaya koymaktadır. Kurumsal yönetim, organizasyonların güvenli ve verimli yönetimi ve denetimi ile ilgili olup, organizasyonun amaçlarıyla örtüşmeyen kasıt, ihmal, liyakatsizlik ve hata gibi tutum ve davranışları mümkün olduğu ölçüde, yasaların da yardımıyla ortadan kaldırmayı amaçlayan bir yönetim anlayışıdır. Kurumsal yönetimin en önemli konularından bir tanesi denetimdir. Denetimin gelecek odaklı bakış açısı, organizasyonların yönetim kültürü ve anlayışını belirlemektedir. Kurumsal yönetim bu çerçevede, bir şemsiye gibi işletmelerin denetimi dahil tüm uygulamaların üzerini kapsamaktadır. Zira kurumsal yönetim anlayışı ve ilkeleri uygulanan bir şirkette bilgiler gerçeğe uygun, güvenilir, kolay elde edilebilir, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olacaktır (Aysan, 2007, s. 19).

Yukarıda yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere kurumsal yönetim anlayışı bir şirkette paydaşlara güven vererek yönetim ve denetim süreçlerinin saydam, görünür, tutarlı ve hesap verebilir nitelikte olmasının sağlanma amacıyla tüm faaliyetlerini kapsamaktadır. Bu kapsamda bağımsız denetim, kurumsal yönetim ilkelerinin şirkette hayata geçirilmesinde çok önemli bir işlev görmektedir (Dağlı, Ayaydın ve Eyüboğlu, 2010, s. 21) Çalışmanın devam eden ikinci bölümünde Türkiye Denetim Standartları (TDS) ve Kurumsal Yönetim İlkeleri hakkında bilgilere yer verilmiştir. Üçüncü bölümde ise her bir standardın ilişkili olduğu kurumsal yönetim ilkesi/ilkeleri hakkında tespitlerde bulunulmuş, standardın kurumsal yönetim anlayışının gelişmesine katkı sağlayan düzenlemeleri açıklanmış ve bu anlayış kapsamında standardın güçlendirilmesi gereken konuları hakkında öneriler getirilmiştir. Çalışma konu ile ilgili genel bir değerlendirmenin yapıldığı ve gelecek çalışmalar için önerilerin sunulduğu son bölüm ile tamamlanmıştır.

## 2. TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI VE KURUMSAL YÖNETİM ANLAYIŞI İLE İLİŞKİSİ

*Denetim* bir kişinin, kurumun ya da yönetim biriminin yapısı, işlerliği ve uğraşlarının önceden belirlenmiş ölçütler (yasa, tüzük, yönetmelik, karar, kural vb.) çerçevesinde değerlendirilmesi, gözlenmesi ve bu ölçütlere göre yanlışlık, tutarsızlık, çelişki ya da eksiklik içerip içermediğinin belirlenmesi için yazılı ya da sözlü olarak yapılan bir araştırmadır (Altuğ, 1995, s. 2). Denetim kişilerin hak ve sorumluluklarının usulüne uygun (doğru) belirlenip belirlenmediğini ortaya çıkarma ve dolayısı ile kişilerin hak ve yararlarını koruma amacı gütmektedir. Denetim, tüm menfaat sahipleri yararına hizmet eden ve faaliyetin icrasında mesleki yargı ve değerlendirmelerin ön plana çıktığı bir alandır. Denetim faaliyeti denetçinin statüsü bakımından iç denetim, kamu denetimi ve bağımsız denetim olmak üzere üç çeşittir. Bağımsız denetim mali tablolarındaki genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden önemli ayrıntılarıyla ortaya çıkararak incelenen mali tabloların, şirketin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak yansıtıp yansıtmadığı konusunda bir görüş oluşturmaya çalışmaktır (Bozkurt, 2012, s. 27). Bu yönüyle bağımsız denetim mali tablolarında hata, hile ve usulsüzlüklere karşı makul güvence sağlayarak gerçeğe uygun bir sunumun ortaya çıkarma çabasında olup kurumsal yönetim anlayışının şirkette yerleşmesinde önemli bir destek sağlamaktadır (Gökgöz, 2018, s. 127).

Sözlük anlamı “belli bir tipe göre yapılmış ya da ayrılmış belirli ölçülere, kanuna, kullanıma uygun olan, örnek ya da temel alınabilen, tekbiçim, bir bütünü oluşturan unsurların teker teker tespit edilmesi” (www.tdk.gov.tr) olan standardın birçok tanımı yapılmışsa da bunlardan yaygın olan ve geçerliliğini koruyan tanım, ISO (*International Organization for Standardization - Uluslararası Standartlar Örgütü*)’nun tanımıdır. Buna göre; **standart** üretimde, hizmette ve anlayışta, ölçme ve deneyde bir örnek sağlanmasıdır. Standardın tarihçesi; muhtemelen insanlık tarihi kadar eskidir. İlk insanlar, önce kabileden anlaşmayı sağlayabilmek için dili, çok daha sonraları yazı ile birlikte sembollerini, hece işaretlerini ve nihayet harfleri geliştirmişlerdir. Ekonomik anlamda ise Mezopotamyalıların kalıplarla seri olarak döktükleri kerpiçleri, Sümerlerin çivi yazıları ve bunların yazıldığı plakalar, Babil Krallığı’nda üretilen malların üzerine konulan etiketler, Eski Mısır’da piramitleri, Osmanlı İmparatorluğu’nda Bursa Belediye Kanunu (1502), Fransa (1880)’da ondalık ölçü sistemine geçilmesi vb. o gün için adı konulmamış olsa bile, bugün bu uygulamalar standart olarak değerlendirilebilir.

Denetim faaliyetlerine ilişkin kuralları ifade eden “*denetim standartları*” ise denetim konusunda uygulama birliği sağlamak için, bilgilerin elde edilmesi, incelenmesi, yorumlanması ve sunulması aşamalarında uyulması gereken kurallar birliği olarak tanımlanabilir (Daştan ve Abdioğlu, 2008, s. 73). Bir anlamda denetim standartları, denetimin tanımında yer aldığı gibi faaliyetin önceden belirlenmiş ölçütlere göre gerçekleştirilmesini sağlayan düzenlemelerdir. Denetim çalışmalarının kalitesini artırmak amacıyla hazırlanan denetim standartları temel de denetim faaliyetinin yol haritası, rehberi niteliğindedir. Denetim standartları, denetçinin mesleki yargı ve değerlendirmesine bir sınırlama koymadan faaliyetin genel çerçevesini çizmektedir. Örneğin, denetim standartları faaliyetlerin planlanmasını öngörmekte iken planlama işinin nasıl yapılacağı denetçinin mesleki yargı ve değerlendirmesine kalmaktadır.

Yaşanan büyük şirket iflasları sonucu kurumsal yönetim kavramı 2000’li yılların başında ekonomik sistem içerisine dahil edilme çabaları olmuştur. Bu kavramın temeli şirketlerin, paydaşlarına ve pay sahiplerine karşı şeffaf olması, şirketin gerçek durumunu yansıtması, paydaşların haklarını koruması, bu konuda etik ilkelere uyması ve sorumlu davranması bekleyişine dayanmaktadır (Koçel, 2003, s. 469). Kurumsal yönetim anlayışı bugün şirketlerin güçlü ve zayıf yönlerinin tanımlanmasında belirleyici bir değerlendirme alanı haline gelmiştir (Özçelik, 2018, s. 534). Kurumsal yönetim; pay sahipleriyle ilişkiler, karar alma ve

denetim süreçlerinin rasyonalizasyonu ve derinleşen mali piyasalarda değişik finansman yöntemlerini kullanabilme yeteneği gibi avantajlarla öncelikle büyük şirketlerin yapılarını ve işleyişlerini belirleyen bir olgu olarak dünyada büyük önem kazanmıştır (Ataman ve Cavlak, 2016, s. 217). OECD (*Organisation for Economic Co-operation and Development - Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü*), en öz tanımlama ile kurumsal yönetimi “*şirketlerin yönlendirildiği ve kontrol edildiği sistemdir*” şeklinde tanımlarken daha geniş bir tanımlama ile de “*şirketlerin yönetimi, yönetim kurulu, paydaşları ve diğer çıkar grupları arasındaki ilişkiler demetidir*” tanımını kullanmıştır (OECD, 2004). Argüden’e göre kurumsal yönetim; “*işletmelerin kendi yönetim yapılarında şeffaflığı, hesap verebilirliği, katılımcı yönetim tarzını, etkinliği ve verimliliği yaşama geçirme aracıdır*”. Kurumsal yönetim anlayışının bu kavramları denetim teorisi ile son derece yakın ilişkilidir. Kurumsal yönetim, şirketlerin üst yönetiminin denetimi, yönlendirilmesi ve şirket üzerinde hak iddia eden diğer grupların (çalışanlar, müşteriler, alacaklılar, fon sağlayanlar ve devlet gibi) üst yönetimle olan ilişkilerinin bütünüdür. Kurumsal yönetim alanında Cadbury Committee Raporu (1992), Greenbury Committee Raporu (1995), Hampel Raporu (1998) ile düzenlemeler yapılmakla birlikte uygulama birliğinin sağlanması OECD tarafından yayımlanan ve tavsiye niteliği taşıyan 1999 tarihli OECD Kurumsal Yönetim Raporu ile birlikte olmuştur (Sakarya, Yazgan ve Yıldırım, 2017, s. 56). Dünyada yaşanan bu gelişmelere Türkiye kayıtsız kalmamıştır. Türkiye’de 2001 yılı mali krizinin ardından tüm sektörlerde bir zaruret olarak doğan yapılandırma ihtiyacına uygun olarak gerçekleştirilen kurumsal yönetim düzeltilmeleri kronolojik olarak aşağıda belirtilmiştir. Buna göre;

- 2002 yılında TUSİAD (Türk Sanayicileri ve İş İnsanları Derneği) “*Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi*” başlıklı çalışmayı yayımlamıştır.
- 2003 yılında SPK (Sermaye Piyasası Kurulu) “*Kurumsal Yönetim İlkeleri*”ni yayımlamış, 2005 yılında bu ilkeleri revize etmiştir.
- 2005 yılında İMKB (İstanbul Menkul Kıymetler Borsası) tarafından “*Kurumsal Yönetim Endeksi Temel Kuralları*” yayınlanmıştır.
- 2006 yılında BDDK (Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu) tarafından kurumsal yönetim alanında düzenleme yapılmıştır.
- 2007 yılında İMKB bünyesinde “*Kurumsal Yönetim Endeksi*” hesaplanmaya başlanmıştır.
- 2008 yılında “*Seri IV, No:41 Sermaye Piyasası Kanunu’na Tabi Olan Anonim Ortaklıkların Uygulanması Esasları Hakkında Tebliğ*” yayımlanmıştır.
- 2011 yılında SPK Kanununda, Kurumsal Yönetim konusu yer bulmuştur.
- 2012 yılında ise Yeni Türk Ticaret Kanununda kurumsal yönetime ilişkin düzenlemeler yer almıştır.
- 2014 yılında SPK Kanunu’na uyum kapsamında Kurumsal Yönetim Tebliği yayımlanmıştır.
- 2014 yılında BİST (Borsa İstanbul) tarafından “*Sürdürülebilirlik Endeksi*” hesaplanmaya başlanmıştır.

Menfaat sahiplerinin kendi çıkarlarını gerçekleştirirken hileli işlemlerle mali bilginin oluşunu etkileyebilmeleri, mali bilginin yanlış oluşmasına dolayısıyla, karar vericilerin hatalı ya da yanlış karar vermelerine yol açmaktadır. Bağımsız denetim böyle bir eksikliği gidererek kurumsal yönetim anlayışının şirkette yerleşmesi ve gelişmesinde önemli bir rol oynamakta, şirketlerin başarılı bir yönetim sergilemelerine yardımcı olarak kurumsal yönetim derecelendirme notunun yüksek olmasına katkı sağlamaktadır. Yüksek bir kurumsal yönetim derecelendirme notu şirkette iyi bir yönetimin söz konusu olduğuna ilişkin bir referans olarak değerlendirilmekte ve yatırımcıyı şirkete özendirilmektedir. Kurumsal yönetim, şirketlerin menfaat sahiplerinin haklarını korumayı amaçlamaktadır. Denetim faaliyeti ise belirli standartlar dahilinde menfaat sahiplerinin haklarını korumaya yönelik bir araştırma, inceleme ve değerlendirme işlevi gerçekleştirmektedir (Chong, 2013, s. 48). Kurumsal yönetim ilkelerine uyum, hem mesleki kuruluşlar, hem meslek mensupları hem de şirketler açısından son derece gerekli görülmektedir (Daştan, 2010, s.13). Kurumsal yönetim anlayışının uygulandığı şirketler, hedeflerini risk yönetimi ve denetim politikaları ile sağlam bir yapı içerisinde ortaya koyarlar. Menfaat sahiplerinin haklarının korunması ve şirketin gerçek durumunun bağımsız meslek elemanlarınca incelenerek rapora bağlanması faaliyetleri ile denetim, şirketlerde kurumsal yönetim anlayışının ve ilkelerinin yerleşmesinde, çağa uygun gelişmesinde ve sürekliliğinin sağlanmasında çok önemli bir rol oynamaktadır. Kurumsal yönetim anlayışı ve ilkelerinin şirketlerde uygulama isteği denetim faaliyetine duyulan ihtiyacı da bir o kadar artırmaktadır (Köroğlu ve Aktaş, 2014, s. 276). Aysan'a göre kurumsal yönetim işletmenin toplum ile ilişkilerini düzenleyen sistemler bütünüdür (Aysan, 2007, s. 18). Bu yönüyle kurumsal yönetim şirketlerin tüm menfaat sahiplerine karşı hak ve çıkarlarını gözeten ve şirket performansını artırmayı amaçlayan bir yönetim anlayışıdır. Menfaat sahiplerinin haklarının adil bir şekilde gözetilmesi ve şirket performansının artırılmasında denetim faaliyeti çok önemli bir kurumsal yönetim mekanizması olarak işlev görmektedir. Kurumsal yönetim, menfaat sahiplerine karşı şirket yönetim faaliyetinin en yüksek yarar sağlayacak şekilde yapılandırılmasını esas almaktadır (Pamukçu, 2011, s. 133). Kurumsal yönetimin bir işletmede yerleşmesi, devamlılığının sağlanması ve gelişmesi ancak denetim sisteminin etkinliğine bağlıdır (Percy, 1997, s. 4).

Bir kişinin ya da grubun davranış biçimini belirleyen, titizlikle uygulanması gereken kurallar bütünü *ilke* olarak tanımlayabiliriz(www.tdk.gov.tr). İlkeler bir konu ile ilgili temel düşünce, inanış ve kurallar topluluğunu ifade etmektedir. Genel kabul gören yaklaşımlar çerçevesinde kurumsal yönetim birbiri ile ilişkili; şeffaflık, hesap verebilirlik, adillik (eşitlik) ve sorumluluk olmak üzere dört ana ilkeden oluşmaktadır (Donker ve Zahir, 2008, s. 84-85). Aşağıda bu ilkeler açıklanmıştır.

**Şeffaflık ilkesi;** işletmenin kamuoyu ile doğru, açık ve karşılaştırılabilir bilgi paylaşımını ifade eder.

Bu ilke gereğince şirketle ilgili olarak ticari sırlar dışında kalan tüm mali ve mali olmayan bilgilerin zamanında, doğru, anlaşılabilir, kapsamlı ve kolayca analiz edilebilir bir biçimde sunulmalıdır (Güngör Tanç ve Cingöz 2011: 208)). Aynı zamanda bilginin tüm menfaat sahiplerine etkili bir şekilde iletilmesi şeffaflık kavramının bir gereğidir (Eldomiaty ve Choi, 2006, s. 284). Şeffaflık ilkesi ile şirketin mali durumu ve işlevsel faaliyetleri kadar mülkiyet ve yönetim yapısı, kurumsal amaçları, karşılaşılabileceği tahmin edilebilir riskler hakkındaki bilgilerinde doğru, zamanında ve eşit olarak ulaşılabilecek şekilde kamuya

açıklanması amaçlanmaktadır (Sönmez ve Toksoy, 2011, s. 65). Özellikle şeffaflık mali piyasanın etkin bir formda çalışma işlerliğinin sağlanmasında bağımsız denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesi ve SPK, BİST gibi düzenleyici kurullara bildirilmesi gereken açıklamaların yapılması noktasında temel oluşturmaktadır (Abdioğlu, 2007, s. 20-21). Şeffaflık ilkesi şirket faaliyet süreçlerinin öncesini, sonrasını ve faaliyet sürecini olmak üzere tümünü kapsamaktadır.

**Hesap verebilirlik ilkesi;** yönetim kurulunun, üst yönetim performansını bağımsız bir şekilde izlemesini ve üst yöneticilerin paydaşlara karşı hesap verebilirliğinin temin edilmesini ifade eder (Tuzcu , 2003, s. 34).

Hesap verebilirlik ilkesi, menfaat sahipleri ile ilgili hususlara değinmekte ve şirket ile menfaat sahipleri arasındaki ilişkilerin düzenlenmesine yönelik kuralları açıklamaktadır (Millstein, 2000, s. 5). Hesap verebilirlik ilkesi, şeffaflık ve sorumluluk ilkeleriyle yakın ilişkilidir. Bu ilke gereğince yönetim ve paydaşların çıkarları arasındaki uyumun şirket yönetim kurulu tarafından net kurallara bağlanması amaçlanmaktadır (Coşkun, 2005, s. 405). Yönetim tarafından alınan kararların doğruluğunu kanıtlama ve sorumluluğunu kabullenme bu ilkenin bir gereğidir (Altın, 2006, s. 32). Denetim faaliyetleri açısından hile ve usulsüzlüklerin önlenmesinde kural ve uygulama esaslarının belirli olması ve sonucunda üst yönetimin hesap verebilir bir yükümlüğünün söz konusu olması bu ilke gereğidir. Hesap verebilirlik ilkesi, şirket faaliyet süreçlerinin sonrasını kapsamaktadır.

**Adillik (eşitlik) ilkesi;** pay sahipleri ile menfaat sahipleri arasında adil ve tüm taraflara karşı eşit bir yönetim anlayışının gerçekleştirilmesini ifade eder (Doğan, 2007, s. 51).

Adillik ilkesi gereğince şirket yönetimi karar alma sürecinde tüm menfaat sahiplerini dikkate alarak hareket etmeli ve tüm taraflara karşı eşit mesafede olacak bir tutum sergilemelidir (Menteş, 2009, s. 52). Pay sahiplerinin korunmasına yönelik olarak yöneticilerin ya da çalışanların usulsüz işlemlerinin önlenmesi, piyasada fırsat eşitliğini bozucu eylemlerin yasaklanması bu ilke gereğidir (Kalaycı ve Özpeynirci, 2014, s. 4). Denetim faaliyetleri açısından adillik ilkesi, menfaat sahiplerinin hak ve çıkarlarının uyum içerisinde bir araya getirilmesi ve bunun denetlenmesi gerekliliği şeklinde açıklanabilir. Adillik ilkesi şirket faaliyet süreçlerinin öncesini, sonrasını ve faaliyet sürecini olmak üzere tümünü kapsamaktadır.

**Sorumluluk ilkesi,** şirketin faaliyetlerinin mevcut mevzuata, şirket sözleşmesine ve şirket içi düzenlemelere uygunluğunu ve bunun denetlemesini ifade eder (SPK, 2005, s. 6).

Sorumluluk ilkesinin temel amacı; kanunlara ve toplumsal değerlere uygunluğu güvence altına almak amacıyla doğru hedefler koymak ve bunları uygulamaktır (Dinç ve Abdioğlu, 2009, s. 161). Bu ilke gereğince yöneticilerin, kararlarından dolayı pay sahipleri başta olmak üzere çıkarları etkilenebilecek bütün taraflara karşı sorumludurlar (Başkan ve Çopur Vardar, 2018, s. 602). Denetim faaliyetleri açısından yasalara, etik ve ahlaki değerler ile eğitim, insan hakları ve çevre gibi değerlere uyumlu bir yönetim anlayışının varlığının araştırılması, eksikliklerin tespit edilmesi sorumluluk ilkesinin şirkette gelişmesine katkı sağlayacaktır. Sorumluluk ilkesi, şirket faaliyet süreçlerini ve sonrasını kapsamaktadır.

Çalışmanın devam eden aşağıdaki bölümünde her bir Türkiye Denetim Standardının (TDS) ilişkili olduğu kurumsal yönetim ilkesi/ilkeleri hakkında tespitlerde bulunulmuş, standardın kurumsal yönetim anlayışının gelişmesine katkı sağlayan düzenlemeleri açıklanmış

ve bu anlayış kapsamında standardın güçlendirilmesi gereken konuları hakkında öneriler getirilmiştir.

### **3. TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI VE KURUMSAL YÖNETİM ANLAYIŞI KAPSAMINDA İNCELENMESİ**

Bağımsız denetimden beklenen yararın elde edilebilmesi için belirli standartlara ve kurallara bağlı bir çerçevede faaliyetin yapılması gerekmektedir. Zira bağımsız denetim, mesleki bilgi ve değerlendirmelerin ön planda olduğu bir faaliyet alanı olarak denetçinin tüm menfaat gruplarına karşı sorumluluğu bulunmaktadır. Bu amaçla Kamu Gözetim Kurumu (KGK) tarafından Türkiye Denetim Standartları (TDS) hazırlanmış ve kamuoyuna açıklanmıştır. Türkiye Denetim Standartları; *Etik Kurallar Standardı, Kalite Kontrol Standartları, Bağımsız Denetim Standartları, Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları, Güvence Denetimi Standartları, İlgili Hizmetler Standartları ve İlke Kararları* olmak üzere yedi bölümden oluşmaktadır. Aşağıda her bir bölüm başlığı kapsamında ilgili denetim standardının kurumsal yönetim anlayışı ve ilkeleri çerçevesinde incelemesi yapılmıştır.

#### **3.1 Etik Kurallar Standardı ve Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İncelenmesi**

“*Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı*” başlığı ile yayımlanan tek bir standarttır. Standardın 100.1 paragrafında, “*denetçilik mesleğinin ayırt edici özelliklerinden biri, kamu yararına hareket etme sorumluluğunu kabul etmesidir. Dolayısıyla, bir denetçinin sorumluluğu yalnızca müşterisinin ihtiyaçlarını karşılamak değildir*” denmektedir. Standart gereği denetçinin kamu yararına hareket etmesi kurumsal yönetim ilkelerinden hesap verebilirlik ilkesi ile doğrudan ilişkilidir. Denetçinin çalışmalarında tüm menfaat sahiplerinin haklarını gözetmesini öngören düzenleme kurumsal yönetim anlayışının adillik ilkesi ile uyumludur. Standardın 100.5 paragrafında, denetçinin çalışmalarında “*dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama (gizlilik) ve mesleğe uygun davranış ilkelerine*” riayet etmesi istenmektedir. Denetçi için belirlenmiş bu etik ilkeler, kurumsal yönetim anlayışının şeffaflık, hesap verebilirlik, adillik ve sorumluluk ilkeleri ile uyumludur. Standardın 100.6 paragrafında, “*ön görülen etik kurallar, denetçinin temel ilkelere uyumunu engelleyen tehditleri belirlemesini, değerlendirmesini ve bunlara ilişkin önlemler almasını zorunlu kılan bir kavramsal çerçeve sunmaktadır*” denmektedir. Standardın bu düzenlemesi kanunlara ve toplumsal değerlere uygunluğu güvence altına almak amacıyla doğru hedefler koymayı ve bunları uygulamayı amaçlayan kurumsal yönetim ilkelerinden sorumluluk ilkesi ile uyumludur.

#### **3.2 Kalite Kontrol Standardı ve Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İncelenmesi**

“*Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız*

*Denetçiler için Kalite Kontrol*” başlığı ile yayımlanan tek bir standarttır. Standardın 1. paragrafında, “*öngörülen düzenlemelerin etik hükümlerle birlikte dikkate alındığı*” ifade edilmektedir. Standardın 11. paragrafında ise, “*Denetim şirketinin amacı; (a) Denetim şirketinin ve personelinin, mesleki standartlara ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uyduğuna ve (b) Denetim şirketi ya da sorumlu denetçi tarafından düzenlenen raporların, içinde bulunulan şartlara uygun olduğuna, ilişkin kendisine makul güvence sağlayan bir kalite kontrol sistemi kurmak ve bu sistemin devamlılığını sağlamaktır*” denilmektedir. Bu düzenlemeler kanunlara ve toplumsal değerlere uygunluğu güvence altına almayı hedefleyen kurumsal yönetim ilkelerinden sorumluluk ilkesi ile uyumludur. Standardın 16. paragrafında “*Kalite kontrol sisteminin unsurları olarak denetim şirketi, politika ve yöntemler içeren bir kalite kontrol sistemi kurar ve bu sistemin devamlılığını sağlar. Bu unsurlar; (a) Denetim şirketi bünyesinde kaliteye ilişkin liderlik sorumlulukları, (b) Etik hükümler, (c) Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi, (ç) İnsan kaynakları, (d) Denetimin yürütülmesi ve (e) İzleme*” olarak belirtilmiştir. Standardın 17. paragrafında ise “*Denetim şirketi, politika ve yöntemlerini yazılı hâle getirir ve personeline bildirir*”. Standardın 16. ve 17. paragraflarında yer alan bu düzenlemeler kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ve sorumluluk ilkeleri ile uyumludur. Bu ilke gereğince denetçinin başarılı bir kalite kontrol sistemini oluşturabilmesi için politikaların tasarlanması, uygulanması ve politikalara uyumun izlenmesi için gerekli olan yöntemleri belirlemesi gerekmekte olup kurumsal yönetim anlayışının şeffaflık ve sorumluluk ilkeleri ile standart düzenlemesi uyum göstermektedir. Standardın 57. paragrafında “*Denetim şirketi, kalite kontrol sisteminin her bir unsurunun işleyişine dair kanıt sağlamak için uygun belgelendirme yapılmasını zorunlu kılan politika ve yöntemler oluşturur*” denilmektedir. Standardın bu düzenlemesi kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkeleri ile doğrudan ilişkilidir.

### **3.3. Bağımsız Denetim Standartları (BDS) ve Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İncelenmesi**

Aşağıdaki bölümlerde Bağımsız Denetim Standardı (BDS) olarak yayımlanan 37 adet standarda ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

#### **3.3.1 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartları'na Uygun Olarak Yürütülmesi Standardı**

Standardın 3. paragrafında, “*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. Genel amaçlı çerçevelerin çoğunda söz konusu görüş, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulup sunulmadığı ya da doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayıp sağlamadığı hakkındadır. BDS'lere ve etik hükümlere uygun olarak yürütülen bir denetim, denetçinin bu görüşü oluşturmasını sağlar*” denilmektedir. Standartta yer alan düzenlemede gerçeğe uygun bir sunumun sağlanmasında bağımsız denetim

standartlarının ve etik ilkelerin referans alınmasının kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkeleri ile uyumludur. Standardın 5. paragrafında ise “*BDS’ler, bir bütün olarak finansal tabloların hata ya da 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*” denilmektedir. Standardın 17. paragrafında ise “*Denetçi makul güvence sağlamak için denetim riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmek amacıyla yeterli ve uygun denetim kanıtı elde eder. Bu kanıtlar denetçinin, görüşüne dayanak oluşturacak makul sonuçlara ulaşmasını sağlar*” denilmektedir. Bu düzenlemeler menfaat sahiplerine karşı gerçeğe uygun bir bilgi sunumunun sağlanmasında kurumsal yönetim ilkelerinden hesap verebilirlik ve şeffaflık ilkeleri ile doğrudan ilişkilidir.

### **3.3.2 Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması Standardı**

Standardın 3. paragrafında, “*Denetçinin amacı, denetimin yürütüleceği esaslar üzerinde anlaşmaya varıldığı takdirde; (a) Denetimin ön şartlarının mevcut olup olmadığının tespiti ve (b) Yönetimin ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların denetim sözleşmesinin şartlarını kendisiyle aynı şekilde anladıklarının teyit edilmesi, suretiyle, denetim sözleşmesini kabul etmek ya da mevcut denetim sözleşmesini devam ettirmektir*” olduğu ifade edilmiştir. Bu düzenleme denetim faaliyetinin taraflarca net bir şekilde anlaşılıp fikren uygulama birliğinin sağlanması bakımından kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkeleri ile doğrudan ilişkilidir. Standardın 6. paragrafında, “*Denetimin ön şartlarının mevcut olup olmadığını tespit etmek amacıyla denetçi; (a) Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olup olmadığını belirler. (b) Yönetimin aşağıdaki sorumluluklarını anladığına ve üstlendiğine dair mutabakatını alır. (i) Gerekli hâllerde finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu dâhil olmak üzere, finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanması sorumluluğu, (ii) Yönetimin, hata ya da hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen finansal tablolar hazırlanmasını sağlamak için gerekli gördüğü iç kontrole ilişkin sorumluluğu ve (iii) Yönetimin, denetçiye; a. Finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili kayıtlar, belgeler ve diğer hususlar gibi muttali olduğu tüm bilgilere erişim imkânı sağlama sorumluluğu, b. Denetimin amacı doğrultusunda talep edebileceği ilave bilgileri sağlama sorumluluğu, c. Denetim kanıtlarının toplanması için denetçinin işletme içinde gerekli gördüğü kişilerle kısıtlama olmaksızın görüşme imkânı sağlama sorumluluğu*” ifade edilmektedir. Bu düzenlemeler denetim faaliyetinin amacına ulaşabilmesinde yönetimin sorumluluk beyanlarını içeren ve bu yönüyle de kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ve hesap verebilir bir yaklaşımla sürece katkı sağlamayı öngören düzenlemelerdir. Standardın 14. paragrafında ise, “*Denetçi, makul bir gerekçe olmadıkça denetim sözleşmesinin şartlarında değişiklik yapılmasını kabul etmez*” denilmektedir. Bu düzenleme keyfi uygulamaların önüne geçilmesi ve mevcut sözleşmelere uygunluğun güvence altına alınması bakımından kurumsal yönetim anlayışının sorumluluk ve adillik ilkeleri ile uyumludur.

### **3.3.3 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol Standardı**

Standardın 3. paragrafında düzenlemenin kapsamı “*kalite kontrol yöntemleri açısından denetçinin özel sorumluluklarını ve -uygun hâllerde denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin sorumluluklarını düzenler*” şeklinde belirtilmiştir. Denetçinin özel sorumluluklarını belirlenmesi ve üçüncü bir kişi tarafından denetim çalışmasının incelenmesi halinde, sorumluluklarının düzenlenmesi açılarından kurumsal yönetim anlayışının sorumluluk ilkesi ile uyumlu düzenlemelerdir. Standardın 2. paragrafında “*Kalite kontrol sistemleri, politika ve yöntemleri, denetim şirketinin sorumluluğundadır*” denilmektedir. Bu düzenleme ile denetim kalitesinde yetki ve sorumluluğun kime ait olduğunun belirtilmesi açısından kurumsal yönetim anlayışının sorumluluk ilkesi ile uyumludur. Standardın 6. paragrafında “*Denetçinin amacı, yürütülen her bir denetimle ilgili olarak kendisine, (a) Denetimin mesleki standartlar ile mevzuat hükümlerine uygun olduğuna ve (b) Düzenlenen denetçi raporunun içinde bulunulan şartlara uygunluğuna, ilişkin makul güvence sağlayan kalite kontrol yöntemlerini uygulamaktır*” denilmektedir. Standardın 9. paragrafında “*Sorumlu denetçi, denetim boyunca gözlem ve gerektiğinde sorgulamalar yapmak suretiyle denetim ekibi üyelerinin etik hükümlere uymadığını gösteren durumlara karşı her zaman dikkatli olur*” denilmektedir. Bu düzenleme ile denetim çalışmasında kalitenin makul bir güvenceye dayandırılması ve denetim faaliyetlerinin hata ve suiistimallerden uzak gerçeğe uygun bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlamak bakımından kurumsal yönetim anlayışının sorumluluk ilkesi ile uyumludur.

### **3.3.4 Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi Standardı**

Standardın 2. paragrafında “*çalışma kâğıtları; (a) Denetçinin genel amaçlarına ulaşıldığına yönelik denetçi tarafından varılan sonucun dayanağına ve (b) Denetimin, BDS’lere ve mevzuat hükümlerine uygun olarak planlandığı ve yürütüldüğüne ilişkin kanıt sağlar*” denilmektedir. Standardın 5. paragrafında ise “*Denetçinin amacı (a) Denetçi raporunun dayanağına ilişkin yeterli ve uygun bir kayıt ve (b) Denetimin, BDS’lere ve mevzuat hükümlerine uygun olarak planlandığı ve yürütüldüğüne ilişkin kanıt, sağlayan çalışma kâğıtlarını hazırlamaktır*” denilmektedir. Standardın 2 ve 5. paragraflarında yer alan bu düzenlemeler denetim çalışmalarının belgelerini ifade eden ve denetim raporunun yasal dayanaklarını oluşturan çalışma kâğıtlarına ilişkin düzenlemelere yer vermesi bakımından kurumsal yönetim ilkelerinden hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkeleri ile uyumludur. Bu düzenlemeler ile çalışma kâğıtlarının yeterli ve uygun bir şekilde ve zamanında hazırlanması, denetimin kalitesinin artırılması amaçlanmaktadır.

### **3.3.5 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları Standardı**

Standardın 3. paragrafında “*Denetçiyi ilgilendiren iki tür kasıtlı yanlışlık bulunmaktadır: Hileli finansal raporlamadan kaynaklanan yanlışlıklar ve varlıkların kötüye kullanılmasından kaynaklanan yanlışlıklar. Her ne kadar denetçi hilenin varlığından şüphelenebilir ya da ender durumlarda hilenin varlığını tespit edebilirse de, hilenin gerçekten olup olmadığına dair yasal bir hüküm veremez*” olduğu belirtilmiştir. Standardın 4.

paragrafında “Hilenin önlenmesi ve tespit edilmesine ilişkin esas sorumluluk, yönetime ve üst yönetimden sorumlu olanlara aittir” denmektedir. Standardın 5. paragrafında “Bir denetimi BDS'lere uygun olarak yürüten bir denetçi, bir bütün olarak finansal tablolarda hata ya da hile kaynaklı önemli yanlışlıkların bulunmadığına dair makul güvence elde etmekle sorumludur. Denetimin BDS'lere uygun olarak planlanmasına ve yürütülmesine rağmen, denetimin yapısal kısıtlamaları sebebiyle kaçınılmaz olarak finansal tablolardaki bazı önemli yanlışlıkların tespit edilememesi riski vardır” denilmektedir. Standardın 3, 4 ve 5. paragraflarında yer alan bu düzenlemelerde hilenin tespitine yönelik bağımsız denetçinin çalışmalarını planlaması ve yürütmesi gerektiği belirtilmekle beraber sorumluluğun şirket yönetimlerinde olduğu ve bu konuda denetçinin yasal bir hüküm veremeyeceği ifade edilmektedir. Bu düzenlemeler hile ve usulsüzlüklerin önlenmesinde kural ve uygulama esaslarının belirli olması ve üst yönetimin yükümlülüklerinin olması bakımında kurumsal yönetim anlayışının sorumluluk ve hesap verebilirlik ilkeleri ile uyumludur.

Standardın 11. paragrafında “Denetçinin amaçları; (a) Finansal tablolardaki hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerini belirlemek ve değerlendirmek, (b) Hile kaynaklı “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklere karşı yapılacak uygun işlerin tasarlanması ve uygulanması suretiyle bu risklere ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek ve (c) Denetim sırasında belirlenen ya da şüphelenilen hilelere karşı uygun işleri yapmaktır”. Standardın 13. paragrafında “denetçi, yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların doğruluk ve dürüstlükleri hakkındaki geçmiş tecrübesine bakmaksızın, hile kaynaklı önemli bir yanlışlık olabileceği ihtimalinin bilinciyle, denetim boyunca mesleki şüpheciliğini sürdürür”. Standardın 38. paragrafında “Finansal tabloların hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediği konusunda bir sonuca ulaşamaması ya da hile kaynaklı önemli bir yanlışlık bulunduğunu doğrulaması hâlinde denetçi, bu durumun denetime olan etkilerini değerlendirir” denilmektedir. Standardın 11, 13, 38. paragraflarında yer alan bu düzenlemelerde denetçinin çalışmalarında hileye karşı mesleki şüpheciliğini devam ettirmesi ve önemli bir yanlışlığın denetime olan etkilerini yorumlaması istenmektedir. Bu düzenlemeler karşılaşılabileceği tahmin edilen riskler hakkında bilgilerin doğru ve zamanında açıklanması bakımından kurumsal yönetim anlayışının şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkeleri ile uyumludur.

### **3.3.6 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması Standardı**

Standardın 4. paragraf da “denetçinin finansal tablolarda yer alan ve mevzuata aykırılıktan kaynaklanan önemli yanlışlıkları belirlemesine yardımcı olmak üzere bu standart hazırlanmıştır. Ancak denetçi, aykırılıkları önlemekle sorumlu değildir ve denetçiden her tür mevzuata ilişkin aykırılıkları tespit etmesi beklenemez” denmektedir. Standardın 6. paragrafında ise “Vergi ve sosyal güvenlik mevzuatı gibi, finansal tablolarda yer alan önemli tutar ve açıklamaların belirlenmesinde doğrudan bir etkiye sahip olduğu genel olarak kabul edilen mevzuat hükümleri için denetçinin sorumluluğu, mevzuat hükümlerine uygunluk sağlandığına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmektir. Finansal tablolarda yer alan tutar ve açıklamaların belirlenmesinde doğrudan bir etkiye sahip olmayan diğer mevzuat için finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olabilecek diğer mevzuata aykırılıkların tespit edilmesine yardımcı olması için belirli denetim yöntemlerini uygulamakla sınırlıdır”

denmektedir. Standardın 13. paragrafında “Denetçi işletme ve çevresini tanıma sürecinin bir parçası olarak; (a) İşletme ve işletmenin faaliyet gösterdiği endüstri ya da sektör için geçerli olan yasal ve düzenleyici çerçeveye ve (b) İşletmenin bu çerçeveye nasıl uygunluk sağladığına, dair genel bir kanaat edinir” denmektedir. Standardın 4, 6 ve 13. paragraflarında yer alan bu düzenlemelerde denetçinin çalışmalarında yasal mevzuata uygunluğun sağlandığına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesi ve bu konuda genel bir kanat bildirmesi kurumsal yönetim sorumluluk ve şeffaflık ilkeleri ile uyumlu düzenlemelerdir.

### **3.3.7 Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim Standardı**

Standardın 3. paragrafında “Bu BDS finansal tabloların denetiminde kurulacak etkin ve karşılıklı bir iletişimin önemini dikkate alarak, denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlarla kuracağı iletişim konusunda kapsamlı bir çerçeve sunar ve bu kişilere bildirilecek bazı özel hususları belirler” denmektedir. Standardın 14. paragrafında “Denetçi, finansal tabloların denetimiyle ilgili sorumlulukları hakkında üst yönetimden sorumlu olanlara aşağıdakileri de içerecek şekilde bildirimde bulunur: (a) Denetçi, yönetim tarafından üst yönetimden sorumlu olanların gözetiminde hazırlanmış finansal tablolar hakkında bir görüş oluşturmaktan ve bildirmekten sorumludur ve (b) Finansal tabloların denetlenmesi, yönetimin ya da üst yönetimden sorumlu olanların sorumluluklarını ortadan kaldırmaz”. Standardın 22. paragrafında “Denetçi, kendisi ile üst yönetimden sorumlu olanlar arasındaki karşılıklı iletişimin, denetimin amacı açısından yeterli olup olmadığını değerlendirir. İletişimin yeterli olmaması durumunda denetçi, bu durumun -varsa- “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin yaptığı değerlendirme ile yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme kabiliyeti üzerindeki etkilerini değerlendirir ve uygun adımları atar denmektedir. Standardın 3, 14 ve 22. paragraflarında yer alan bu düzenlemelerde denetçinin etkin bir denetim faaliyeti icrasında sorumlu kişiler ile olan iletişimin değerlendirilmesine yönelik bu düzenlemeler şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkeleri ile uyumlu düzenlemelerdir.

### **3.3.8 İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi Standardı**

“Standardın 5. paragrafında “Denetçinin amacı, denetim sırasında tespit ettiği ve mesleki muhakemesi sonucunda üst yönetimden sorumlu olanların ve yönetimin dikkatini çekmeyi gerektirecek kadar önemli olduğuna kanaat getirdiği iç kontrol eksikliklerini uygun bir biçimde üst yönetimden sorumlu olanlara ve yönetime bildirmektir” denmektedir. COSO<sup>3</sup>(Committee of Sponsoring Organizations - Sponsor Kuruluşlar Komitesi )’a göre iç kontrol; “şirketteki iş ve eylemlerin mevzuata uygunluğunu, mali ve yönetsel raporlamanın güvenilirliğini, faaliyetlerin etkililiği ve etkinliği ile varlıkların korunmasını sağlamayı amaçlamaktadır”. İç kontrol yapısının eksiklerini tespit etmek ve etkinliğini artırmaya yönelik

<sup>3</sup> COSO, mali raporlamanın iş ahlakı, etkili iç kontroller ve kurumsal yönetim aracılığıyla kalitesinin artırılmasını amaç edinmiş gönüllü kuruluşlar (Amerika Muhasebe Derneği, Amerika Mali Müşavirler Enstitüsü, Uluslararası Finansal Yöneticiler Birliği, Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü, İç Denetçiler Enstitüsü) tarafından kurulmuştur.

denetim faaliyeti şirkette yolsuzluk ve usulsüzlükleri önleyici mekanizmaların kurulmasında, paydaşlar arasında eşitliğin sağlanmasında, hesap verebilirliğin oluşturulmasında ve şirkette şeffaflığın sağlanmasına katkı sağlayarak kurumsal yönetim anlayışını geliştirecektir.

### **3.3.9. Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması Standardı**

Standardın 2. paragrafında “Denetimin planlanması, denetime yönelik genel denetim stratejisinin oluşturulmasını ve denetim planının geliştirilmesini içerir” denmektedir. Standardın 11. paragrafında “Denetçi, denetim ekibi üyelerinin yönlendirilmesinin, gözetiminin ve denetim ekibi üyelerinin yaptığı çalışmaların gözden geçirilmesinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını planlar” denmektedir. Standardın 2 ve 11. paragraflarında yer alan bu düzenlemeler ile yeterli bir planlama, finansal tabloların denetiminde denetçinin denetimin önemli alanlarına dikkatini yoğunlaştırmasına, risklere karşılık verebilecek kabiliyet ve yetkinlik sahibi denetim ekibi üyelerinin seçilmesi ve bu kişiler arasında uygun bir iş dağılımı yapılmasına yardımcı olacaktır. Bu düzenlemeler kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ve sorumluluk ilkesi ile uyumlu düzenlemelerdir.

### **3.3.10. İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle “Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi Standardı**

Standardın 3. paragrafında “Denetçinin amacı, işletmenin iç kontrolü dâhil işletme ve çevresini tanımak suretiyle, finansal tablo ve yönetim beyanı düzeylerinde hata ya da hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerini belirlemek ve değerlendirmek ve böylece “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklere karşı yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanması için bir dayanak oluşturmaktır” denmektedir. Standardın 6. paragrafında “Risk değerlendirme yöntemlerinin ; (a) Yönetimin, -varsa- iç denetim fonksiyonundaki uygun kişilerin ve denetçinin muhakemesine göre hata ya da hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesinde yardımcı olabilecek bilgiye sahip olan işletme içindeki diğer kişilerin sorgulanması, (b) Analitik yöntemler, (c) Gözlem ve tetkik faaliyetlerini içerdiği” belirtilmiştir. Standardın 3 ve 6. paragraflarında denetçinin hata ve hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerini belirlemeye çalışması ve bu amaçla öngörülen tekniklerin kullanılmasına yönelik çabalar kurumsal yönetim düzenlemelerinden hesap verebilirlik ve şeffaflık ilkeleri ile uyumlu düzenlemelerdir.

### **3.3.11. Bağımsız Denetimin Planlanmasında ve Yürütülmesinde Önemlilik Standardı**

Standardın 2. paragrafında “Genel olarak eksiklik ve yanlışlıkların -tek başına ya da toplu olarak- finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa, söz konusu eksiklik ve yanlışlıklar önemli olarak değerlendirilir” denmektedir. Standardın 4. paragrafında ise “Denetçinin önemliliği belirlemesi mesleki muhakemesini kullanmasını gerektiren bir konudur ve bu belirleme denetçinin finansal tablo kullanıcılarının finansal bilgiye olan ihtiyaçlarını algılayışından

*etkilenir*” denemektedir. Standardın 2 ve 4. paragraflarında denetçinin denetimi planlarken önemli olarak nitelendirilecek yanlışlıkların büyüklüğü hakkında muhakemelerde bulunması istenmektedir. Bu muhakemeler risk değerlendirme yöntemlerinin niteliğinin, zamanlamasının ve kapsamının belirlenmesi, “Önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi ile müteakip denetim yöntemlerinin niteliğinin, zamanlamasının ve kapsamının belirlenmesi açısından önemlidir. Standardın bu düzenlemeleri kurumsal yönetim anlayışının hesap verebilirlik ve şeffaflık ilkeleri ile uyumlu düzenlemelerdir.

### **3.3.12. Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler Standardı**

Standardın 3. paragrafında “Denetçinin amacı, “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirdiği risklere karşı yapılacak uygun işleri tasarlamak ve uygulamak suretiyle yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmektir” denmektedir. Standardın 6. paragrafında “Denetçi; niteliği, zamanlaması ve kapsamı, yönetim beyanı düzeyinde “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen riskleri esas alan ve söz konusu risklere karşılık veren müteakip denetim yöntemlerini tasarlar ve uygular”. Standardın 27. paragrafında “Denetçi, finansal tablolara ilişkin önemli yönetim beyanlarına dair yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememiş ise, daha fazla denetim kanıtı elde etmeye çalışır. Denetçi, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemiyor ise, sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş) verir ya da söz konusu finansal tablolar hakkında görüş vermekten kaçınır” denmektedir. Standardın 3,6 ve 27. paragraflarında yer alan risklere karşı denetim çalışmalarının tasarlanması ve uygun denetim kanıtı elde etmeye yönelik düzenlemeler kurumsal yönetim ilkelerinden sorumluluk ve hesap verebilirlik ilkeleri ile uyumlu düzenlemelerdir.

### **3.3.13. Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar Standardı**

Standardın 2. paragrafında “Birçok işletme belirli bir görevin bir işletmenin yönlendirmesi altında yerine getirilmesinden, işletmenin birimlerinin ya da fonksiyonlarının tamamının yerine ikame edilmesine kadar (vergisel uyum hizmetleri fonksiyonu gibi) faaliyetlerinin çeşitli yönleri itibarıyla geniş bir yelpazede dışarıdan hizmet alır. Bu tür kuruluşlarca sağlanan hizmetlerin çoğu işletmenin faaliyetlerinin bir parçasıdır, ancak bu hizmetlerin tamamı denetimle ilgili değildir”. Standardın 3. paragrafında “Bir hizmet kuruluşunca sağlanan hizmetler ve onlar üzerindeki kontrollerin, hizmet alan işletmenin ilgili iş süreçleri de dâhil olmak üzere finansal raporlamaya ilişkin bilgi sisteminin bir parçası olması hâlinde, bu hizmetler hizmet alan işletmenin finansal tablolarının denetimiyle ilgili kabul edilir”. Standardın 11. paragrafında “Hizmet alan işletme denetçisi, hizmet kuruluşundan sağlanan hizmetlerin niteliği ve önemi ile bunların hizmet alan işletmenin denetimle ilgili iç kontrolü üzerindeki etkisi hakkında, “önemli yanlışlık” risklerini belirlemeye ve değerlendirmeye yetecek kadar bilgi elde edilip edilmediğine karar verir” denmektedir. Standardın 3 ve 11. paragraflarında yer alan finansal raporlamaya ilişkin bilgi sisteminin bir parçası olması hâlinde, bu hizmetler hizmet alan işletmenin finansal tablolarının denetimiyle

ilgili olarak kabul edilmesi kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkeleri ile uyumlu düzenlemelerdir.

#### **3.3.14. Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Strasında Belirlenen Yanlılıkların Değerlendirilmesi Standardı**

Standardın 3. paragrafında “Denetçinin amacı, (a) belirlenen yanlışlıkların denetim üzerindeki etkisini ve (b) varsa, düzeltilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki etkisini, değerlendirmektir”. Standardın 9. paragrafında “Yönetimin, denetçi tarafından bildirilen yanlışlıkların bazılarını ya da tamamını düzeltmeyi reddetmesi hâlinde denetçi, yönetimin düzeltme yapmama gerekçeleri hakkında bir kanaate ulaşır ve bir bütün olarak finansal tabloların önemli bir yanlışlık içerip içermediğini değerlendirirken bu kanaatini dikkate alır” denmektedir. Standardın 3 ve 9. paragraflarında yer alan bu düzenlemeler ile denetçinin düzeltilmiş ve düzeltilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki etkisini değerlendirmesi kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ve sorumluluk ilkeleri ile uyumlu düzenlemelerdir.

#### **3.3.15. Bağımsız Denetim Kanıtları Standardı**

Standardın kapsamı 1. paragraf da “Finansal tabloların denetiminde nelerin denetim kanıtlarını oluşturduğunu açıklar ve denetçinin, görüşüne dayanak oluşturmak üzere makul sonuçlara ulaşabilmesi amacıyla yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için denetim yöntemlerini tasarlama ve uygulama sorumluluğunu düzenler”. Standardın 11. paragrafında “Bir kaynaktan elde edilen denetim kanıtının, bir başka kaynaktan elde edilen denetim kanıtıyla tutarsız olması ya da (b) Denetçinin denetim kanıtı olarak kullanılacak bilginin güvenilirliğine ilişkin şüphesinin olması, durumunda denetçi, sorunun çözülmesi için denetim yöntemlerinde ne tür değişiklikler ya da bu yöntemlere ne tür eklemeler yapılacağına karar verir ve bu sorunların – varsa denetimin diğer yönleri üzerindeki etkisini mütalaa eder” denilmektedir. Standardın 1 ve 11. paragraflarında yer alan bu düzenlemeler ile denetçinin denetim çalışmalarında makul sonuçlara ulaşabilmek amacıyla yeterli ve uygun denetim kanıtlarının toplanması amacıyla yapılan bu düzenleme kurumsal yönetim ilkelerinden sorumluluk ilkesi ile doğrudan uyumludur.

#### **3.3.16. Bağımsız Denetimi Kanıtları - Belirli Kalemler için Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar Standardı**

Standardın kapsamı 1. paragraf da “Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ederken stoklar, işletmenin dâhil olduğu dava ve iddialar ve bölüm bilgileriyle ilgili özel olarak dikkate alınması gereken hususları (bilgilerin geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak sunulması ve açıklanmasına) düzenler”. Standardın 3. paragrafında “Denetçinin amacı; (a) Stokların mevcudiyeti (var olması) ve durumuna, (b) İşletmenin dâhil olduğu dava ve iddiaların (hukuki anlaşmazlıkların) tamlığına, (c) Faaliyet bölümlerine ilişkin bilgilerin geçerli finansal

*raporlama çerçevesine uygun olarak sunulması ve açıklanmasına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmektir” denilmektedir. Standardın 1 ve 13. paragraflarında yer alan bu düzenlemeler ile stoklar, işletmenin dâhil olduğu dava ve iddialar ve bölüm bilgileriyle ilgili özel olarak dikkate alacağı konuları düzenlemesi bakımından kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ilkesi ile uyumlu düzenlemelerdir.*

### **3.3.17. Dış Teyitler Standardı**

Standardın 2. paragrafında *“Denetim kanıtı belge şeklinde olduğunda daha güvenilirdir (fiziki, elektronik ya da başka bir ortamda bulunabilir). Dolayısıyla, denetimin şartlarına bağlı olarak, doğrudan denetçi tarafından, dış teyitlerle elde edilen denetim kanıtı, işletme içinde üretilen kanıtlardan daha güvenilir olabilir. Bu BDS, denetçinin ihtiyaca uygun ve güvenilir denetim kanıtı elde etmek için dış teyit yöntemleri tasarlamasına ve uygulamasına yardımcı olmayı amaçlar”*. Standardın 8. paragrafında *“Yönetimin denetçinin teyit talebi göndermesine izin vermemesi durumunda, denetçi: (1) İzin vermeme kararıyla ilgili olarak yönetimin gerekçelerine ilişkin sorgulama yapar ve bu gerekçelerin geçerliliği ve uygunluğu konusunda denetim kanıtı elde etmeye çalışır. (2) Yönetimin izin vermemesinin, hile riski dâhil ilgili “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin denetçinin yaptığı değerlendirme ve diğer denetim yöntemlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı üzerindeki etkilerini değerlendirir (3) İhtiyaca uygun ve güvenilir denetim kanıtı elde etmek için tasarlanan alternatif denetim yöntemlerini uygular”* denmektedir. Standardın 2 ve 8. paragraflarında yer alan düzenlemeler ile denetçinin işletme içerisinde üretilen kanıtlardan ziyade dış teyitlerle elde edilen denetim kanıtının daha güvenilir olduğu ve bu kanıtların elde edilmesinde işletme yönetiminin rol ve sorumluluklarını belirlemektedir. Standart kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ve sorumluluk ilkeleri ile uyumlu düzenlemeler içermektedir.

### **3.3.18. İlk Bağımsız Denetimler - Açılış Bakiyeleri Standardı**

Standardın kapsamı 1. paragrafta *“İlk defa yapılan bir denetimde (ilk denetimde) denetçinin, açılış bakiyelerine ilişkin sorumluluklarını düzenler. Açılış bakiyeleri, finansal tablolardaki tutarların yanı sıra dönem başında mevcut olan ve açıklanması gereken şarta bağlı varlık ve yükümlülükler ile taahhütler gibi konuları da içerir”*. Standardın 3. paragrafında *“İlk denetimin yürütülmesinde denetçinin açılış bakiyelerine ilişkin amacı, aşağıdaki hususlara yönelik yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmektir: (a) Açılış bakiyelerinin cari dönem finansal tablolarını önemli derecede etkileyen yanlışlıklar içerip içermediği ve (b) Açılış bakiyelerinde yansıtılan uygun muhasebe politikalarının cari dönem finansal tablolarında tutarlı bir şekilde uygulanıp uygulanmadığı ya da bu politikalarda meydana gelen değişikliklerin geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun bir biçimde uygulanıp uygulanmadığı, yeterli şekilde sunulup sunulmadığı ve açıklanıp açıklanmadığı”* denmektedir. Standardın 1 ve 3. paragraflarında yer alan düzenlemeler ile denetçinin ilk denetimde hesapların açılış bakiyeleri ile dönem başında mevcut olan ve açıklanması gereken şarta bağlı varlık ve yükümlülükler ile taahhütler konusunda denetim kanıtı elde etmesini düzenlemektedir. Standart kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ilkesi ile uyumlu düzenlemeler içermektedir.

### **3.3.19. Analitik Yöntemler Standardı**

Standardın 4. paragrafında “BDS’lerin amaçlarına uygun olarak, “analitik yöntemler” terimi, finansal ve finansal olmayan veriler arasındaki anlamlı ilişkilerin analiz edilmesi yoluyla, finansal bilgilerin değerlendirilmesini ifade eder. Analitik yöntemler ayrıca, beklenen değerlerden ciddi ölçüde farklılık gösteren ya da diğer ilgili bilgilerle tutarsızlık gösteren belirlenmiş dalgalanmaların ya da ilişkilerin gerektiğinde araştırılmasını da kapsar” Standardın 7. paragrafında “Uygulanan analitik yöntemler sonucunda beklenen değerlerden ciddi ölçüde farklılık gösteren ya da diğer ilgili bilgilerle tutarsızlık gösteren dalgalanmaların ya da ilişkilerin belirlenmesi durumunda, denetçi aşağıda belirtilen işlemleri gerçekleştirerek bu farklılıkları araştırır: (a) Yönetimin sorgulanması ve yönetimin verdiği yanıtlarla ilgili uygun denetim kanıtlarının elde edilmesi ve (b) İçinde bulunulan şartlar altında gerekli olan diğer denetim yöntemlerinin uygulanması” denmektedir. Standardın 1 ve 3. paragraflarında yer alan düzenlemeler ile denetçinin analitik inceleme yöntemlerini uygulaması ve böylelikle finansal ve finansal olmayan veriler arasındaki anlamlı ilişkilerin analiz edilmesi yoluyla, finansal bilgilerin değerlendirilmesine ilişkin düzenlemeler içermektedir. Standart kurumsal yönetim ilkelerinden hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkeleri ile uyumlu düzenlemeler içermektedir.

### **3.3.20. Bağımsız Denetimde Örneklem Standardı**

Standardın 4. paragrafında “Denetim örnekleme kullanırken denetçinin amacı, örneklemin seçildiği anakitle hakkında sonuçlara varmak için makul bir dayanak oluşturmaktır”. Standardın 6. paragrafında “Denetçi bir denetim örneklemini tasarlarırken, denetim yönteminin amacını ve örneklemin seçileceği anakitlenin özelliklerini mütalaa eder”. Standardın 7. paragrafında “Denetçi örnekleme riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmeye yetecek bir örneklem büyüklüğüne karar verir”. Standardın 8. paragrafında “Denetçi örnekleme yer alacak kalemleri, anakitledeki her bir örnekleme biriminin seçilme şansı olacak şekilde seçer” denmektedir. Standardın 1, 6, 7 ve 8. paragraflarında yer alan düzenlemeler ile denetçinin çalışmalarında denetim örneklemini tasarlarırken, denetim yönteminin amacını ve örneklemin seçileceği anakitlenin özelliklerini değerlendirmesine yönelik düzenlemeler içermektedir. Standart kurumsal yönetim ilkelerinden hesap verebilirlik ve şeffaflık ilkeleri ile uyumlu düzenlemeler içermektedir.

### **3.3.21. Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi Standardı**

Standardın 6. paragrafında “Denetçinin amacı; (a) Gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminleri dâhil, finansal tablolara alınan ya da finansal tablolarda açıklanan muhasebe tahminlerinin geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında makul olup olmadığı ve (b) Finansal tablolardaki ilgili açıklamaların geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında yeterli olup olmadığı, hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmektir”. Standardın 10. paragrafında “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi sırasında denetçi, bir muhasebe tahminiyle ilişkili tahmin belirsizliğinin derecesini

değerlendirir”. Standardın 11. paragrafında “Denetçi, kendi yargısına göre, yüksek tahmin belirsizliğine sahip olduğu belirlenen muhasebe tahminlerinin, ciddi risklere yol açıp açmadığına karar verir”. Standardın 17. paragrafında “Denetçi, ciddi risklere yol açan muhasebe tahminleri açısından: (a) Yönetimin, muhasebe tahminlerini finansal tablolara alma ya da almama kararının ve (b) Muhasebe tahminleri için seçilen ölçüm esasının geçerli finansal raporlama çerçevesi hükümlerine uygun olup olmadığı hususunda yeterli ve uygun denetim kanıtı elde eder” denmektedir. Standardın 6, 10, 11 ve 17. paragraflarında yer alan düzenlemeler ile denetçinin çalışmalarında tahminler dahil olmak üzere gerçeğe uygun değerler finansal raporlama çerçevesinde makul, yeterli olup olmadığını değerlendirmesi ve bu açla yeterli denetim kanıtı toplaması istenmektedir. Standart kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ve sorumluluk ilkeleri ile uyumlu düzenlemeler içermektedir.

### **3.3.22. İlişkili Taraflar Standardı**

İlişkili taraf; raporlama yapan işletme üzerinde, bir ya da birden fazla aracı yoluyla doğrudan ya da dolaylı kontrole ya da önemli bir etkiye sahip olan kişi ya da başka bir işletme olmak; raporlama yapan işletme ile ortak kontrol altında bulunan bir başka işletme olmak: i. Kontrole sahip ortakların aynı olması, ii. Ortakların yakın aile üyeleri olması ya da iii. Kilit yöneticilerin aynı olması gibi durumlardır (İlişkili taraflar standardı, paragraf 10.) Standardın 3. paragrafında “İlişkili taraflar birbirlerinden bağımsız değildir. Bu nedenle çoğu finansal raporlama çerçevesi, finansal tablo kullanıcılarının, bu ilişkilerin niteliğini ve finansal tablolar üzerindeki gerçek ya da potansiyel etkilerini anlayabilmelerini sağlamak amacıyla ilişkili taraf ilişkileri, işlemleri ve bakiyelerine yönelik özel muhasebe ve açıklama hükümleri içerir. Geçerli finansal raporlama çerçevesinin bu tür hükümler belirlemesi durumunda denetçi, işletmenin ilişkili taraf ilişkilerini, işlemlerini ya da bakiyelerini bu çerçevenin hükümlerine uygun olarak gerektiği gibi muhasebeleştirmemesinden ya da açıklamamasından kaynaklanan “önemli yanlışlık” risklerini belirlemek, değerlendirmek ve bunlara karşılık vermek için denetim yöntemlerini uygulamakla sorumludur” denmektedir. Standardın 2 paragrafında ilişkili tarafın mevcudiyeti halinde denetçinin önemli yanlışlık risklerini değerlendirmesi ve bu konuda uygun denetim yöntemlerini yerine getirmesi istenmektedir. Standart pay ve menfaat sahipleri arasında adil ve eşit bir yönetim anlayışının sağlanması hak ve çıkarların korunması noktasında kurumsal yönetim ilkelerinden adillik ilkesi ile uyumlu düzenlemeler içermektedir.

### **3.3.23. Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar Standardı**

Standardın 2. paragrafında “Finansal raporlama çerçeveleri bilanço tarihinden sonraki olayları genellikle ikiye ayırır: (a) Finansal tabloların tarihi itibarıyla mevcut olan durumları teyit eden olaylar, (b) Finansal tabloların tarihinden sonra ortaya çıkan durumları gösteren olaylar. Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama standardı uyarınca denetçi raporunun tarihi, bu tarihe kadar gerçekleşen ve denetçinin haberdar olduğu işlem ve olayların etkisinin denetçi tarafından dikkate alındığı hususunda rapor kullanıcılarını bilgilendirir”. Standardın 4. paragrafında Denetçinin amaçları: (a) Finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasında gerçekleşen ve finansal tablolarda düzeltme ya da açıklama yapılmasını

gerektiren olayların, geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca, söz konusu finansal tablolara uygun şekilde yansıtılıp yansıtılmadığı konusunda yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek ve (b) Denetçi raporu tarihinden sonra haberdar olduğu ve denetçi raporu tarihinde haberdar olmuş olması durumunda raporunu değiştirmesine sebep olabilecek durumlara uygun şekilde karşılık vermektir” denmektedir. Standart gereğince gerek finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasında gerçekleşen ve gerekse denetçi raporu tarihinden sonra haberdar olduğu ve raporuna etkisi olabilecek konular hakkında denetçinin açıklama yapması kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ilkesi ile uyumlu bir düzenlemedir.

### **3.3.24. İşletmenin Sürekliliği Standardı**

Standardın 6. paragrafında “Denetçinin sorumlulukları; a) Finansal tabloların hazırlanmasında yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygunluğu hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek ve yönetimin bu esası kullanmasının uygunluğuna ilişkin bir sonuca varmak ve b) Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı konusunda bir sonuca varmak. Standardın 10. paragrafında “Denetçi, İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle “Önemli Yanlılık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi standardında zorunlu kılınan risk değerlendirme yöntemlerini uygularken, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay ya da şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığını mütalaa eder” denmektedir. Standardın 6 ve 10. paragraflarında denetçinin işletmenin sürekliliğini devam ettirip ettirememeye yönünde yeteri ve uygun denetim kanıtı toplama sorumluluğunu düzenlemesi kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ve adillik ilkeleri ile uyumludur.

### **3.3.25. Yazılı Beyanlar Standardı**

Standardın 6. paragrafında “Denetçinin amaçları: (a) Yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların, finansal tabloların hazırlanmasına ve denetçiye sunulan bilgilerin tamlığına ilişkin sorumluluklarını yerine getirdiklerini kabul ettiklerine dair yazılı beyanlar elde etmek, (b) Denetçi tarafından gerekli bulunması ya da diğer BDS’ler uyarınca zorunlu kılınması durumunda, finansal tablolarla ya da finansal tablolardaki belirli yönetim beyanlarıyla ilgili diğer denetim kanıtlarını yazılı beyanlar aracılığıyla desteklemek, (c) Denetçi tarafından talep edilen yazılı beyanları, yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların sunduğu ya da sunmadığı durumlara yönelik uygun şekilde karşılık vermek” denmektedir. Yazılı beyanlar standardı ile yöneticilerin denetçiye sundukları finansal bilgilerin tamlığı ve bunlara ilişkin denetim kanıtlarını sağlamaya yönelik düzenleme kurumsal yönetim ilkelerinin hesap verebilirlik ilkesi ile uyumludur.

### **3.3.26. Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi Standardı (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)**

Standardın kapsamı 1. paragraf da “*Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), topluluk denetimlerine uygulanır. Bu BDS, özellikle topluluğa bağlı birim denetçilerinin dâhil olduğu, topluluk denetimlerinde dikkate alınan özel hususları düzenler*”. Standardın 2. paragrafında “*Gerekli uyarlamalar yapılmak kaydıyla bu BDS; bir denetçinin, topluluk finansal tabloları olmayan finansal tabloların denetimine başka denetçileri dâhil etmesi durumunda da faydalı olabilir. Örneğin, bir denetçi uzak bir bölgedeki stok sayımını gözlemlemesi ya da uzak bir bölgedeki maddi duran varlıkları tetkik etmesi için başka bir denetçiyi denetime dâhil edebilir*” Standardın 8. paragrafında “*Denetçinin amaçları: (a) Topluluk finansal tablolarının denetçisi sıfatıyla hareket edip etmeme konusunda karar vermek ve (b) Topluluk finansal tablolarının denetçisi sıfatıyla hareket etmesi durumunda; (i) Birimlerle ilgili finansal bilgilere ilişkin olarak birim denetçilerinin çalışmalarının kapsamı ve zamanlaması ile elde ettikleri bulgular hakkında birim denetçileriyle açık bir biçimde iletişim kurmak ve (ii) Topluluk finansal tablolarının, tüm önemli yönleriyle, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı hakkında görüş vermek amacıyla birimlerin finansal bilgileri ve konsolidasyon sürecine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmektir*”. Standart gereğince denetçi, topluluk mali tablolarının denetçisi sıfatıyla mali tabloların raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı ve konsolidasyon sürecine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmelidir. Bu düzenleme kurumsal yönetim ilkelerinden adillik ve sorumluluk ilkeleri ile uyumludur.

### **3.3.27. İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması Standardı**

Standardın kapsamı 1. paragraf da “*Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), iç denetçilerin çalışmasını kullanması durumunda dış denetçinin sorumluluklarını düzenlemektedir. İç denetçilerin çalışmasının kullanılması; (a) denetim kanıtının elde edilmesinde iç denetim fonksiyonunun çalışmasının kullanılmasını ve (b) dış denetçinin yönlendirmesi, gözetimi ve gözden geçirmesi altında doğrudan yardım sağlaması için iç denetçilerin kullanılmasını içerir*”. Standardın 6. paragrafında “*Çoğu işletme iç denetim fonksiyonlarını iç kontrol ve kurumsal yönetim yapılarının bir parçası olarak oluşturur*”. Standardın 11. paragrafında “*Dış denetçi verilen denetim görüşünden tek başına sorumludur ve dış denetçinin denetimde, iç denetim fonksiyonunun çalışmasını ya da doğrudan yardım sağlaması için iç denetçileri kullanması bu sorumluluğu azaltmaz*” denmektedir. Standart gereğince denetçi, iç denetçiden yardım alsa dahi denetim görüşünden doğrudan ve tamamen sorumludur. Bu düzenleme kurumsal yönetim ilkelerinden hesap verebilirlik ilkesi ile uyumludur.

### **3.3.28. Uzman Çalışmalarının Kullanılması Standardı**

Standardın kapsamı 1. paragraf da “*Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), muhasebe ya da denetim dışındaki bir uzmanlık alanında bir kişi ya da kuruluş tarafından gerçekleştirilen çalışmanın yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesinde denetçiye yardımcı olmak üzere*

*kullanıldığı durumda, söz konusu çalışmaya ilişkin denetçinin sorumluluklarını düzenler”.* Standardın 3. paragrafında *“Denetçi, verilen denetim görüşünden tek başına sorumludur ve faydalandığı uzmanın çalışmasını kullanması denetçinin bu sorumluluğunu azaltmaz”.* Standardın 9. paragrafında *“Denetçi, denetçinin amaçları açısından, uzmanın gerekli yeterliğe, kabiliyete ve tarafsızlığa sahip olup olmadığını değerlendirir. Dış uzmanın tarafsızlığının değerlendirilmesi, uzmanın tarafsızlığına tehdit oluşturabilecek çıkar ve ilişkiler hakkında sorgulama yapılmasını içerir”* denmektedir. Standart gereğince denetçi, uzman bir kişiden yardım alsa dahi denetim görüşünden doğrudan ve tamamen sorumludur. Bu düzenleme kurumsal yönetim ilkelerinden hesap verebilirlik ilkesi ile uyumludur.

### **3.3.29. Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama Standardı**

Standardın 4. paragrafında *“Bu BDS hükümleri, denetçi raporlamasının dünya genelinde karşılaştırılabilir ve tutarlı olması ihtiyacı ile denetçi raporunda sunulan bilgilerin kullanıcılar açısından ihtiyaca daha uygun hâle getirilerek denetçi raporlamasının değerinin artırılması ihtiyacı arasında uygun bir dengenin kurulmasını amaçlar. Bu BDS, denetçi raporunda tutarlılığı teşvik etmekle birlikte her bir ülkenin özel şartlarını dikkate alan bir esnekliğe ihtiyaç duyulduğunu da kabul eder. BDS'lere uygun olarak yapılan bir denetim için denetçi raporunda tutarlılık, uluslararası kabul görmüş standartlar uyarınca yürütülmüş olan bu denetimleri daha kolay belirlenebilir hâle getirerek, küresel piyasalardaki güvenilirliği artırır. Ayrıca bu tutarlılık, kullanıcının kavrayışını artırmaya ve olağandışı durumlar ortaya çıktığında bunların belirlenmesine yardımcı olur”.* Standardın 10. paragrafında *“Denetçi, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin bir görüş oluşturur”.* Standardın 11. paragrafında *Söz konusu görüşü oluşturmak için denetçi, bir bütün olarak finansal tabloların hata ya da hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmiş olup olmadığı konusunda bir sonuca varır* denmektedir. Standart gereğince denetçi, denetim raporunu dünya genelinde karşılaştırılabilir ve tutarlı olmasını sağlayacak bir biçimde hazırlamalı ve finansal tabloların hata ya da hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvencenin elde edilip edilmediğini belirtmelidir. Bu düzenlemeler kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ve sorumluluk ilkeleri ile uyumludur.

### **3.3.30. Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı**

Standardın 2. paragrafında *“Kilit denetim konularının bildirilmesinin amacı, yürütülen denetime ilişkin daha fazla şeffaflık sağlayarak denetçi raporunun iletişim değerinin artırılmasıdır. Kilit denetim konularının bildirilmesi, denetçinin mesleki muhakemesine göre, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konuların anlaşılmasında finansal tabloların hedef kullanıcılarına (hedef kullanıcılar) ilâve bilgiler sağlar. Kilit denetim konularının bildirilmesi ayrıca, hedef kullanıcıların işletmeyi ve denetlenen finansal tablolardaki önemli yönetim muhakemesi içeren alanları anlamalarına da yardımcı olabilir.* Standardın 3. paragrafında *Kilit denetim konularının denetçi raporunda*

*bildirilmesi; işletme, denetlenmiş finansal tablolar ya da yürütülen denetimle ilgili belirli hususlar hakkında hedef kullanıcıların yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlarla daha ileri düzeyde bir ilişki kurmalarına da zemin hazırlayabilir kilit denetim konularının bildirilmesi en çok önem arz eden konuların anlaşılmasında” denmektedir. Standart gereğince denetçinin finansal tabloların hedef kullanıcılarına ilâve bilgiler sağlamaktadır. Bu düzenleme kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ilkesi ile uyumludur. Kilit denetim konularının denetim raporunda açıklanması ile denetim raporlarının şeffaflığının artacağı ve bilgi kullanıcılarına daha yararlı bilgilerin sunulacağı düşünülmektedir.*

### **3.3.31. Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi Standardı**

*Standartın 2. paragrafında “Bu BDS olumlu görüş dışında bir görüş verileceği zaman kullanılacaktır ve üç farklı görüş türü belirlenmektedir. Bu görüş türleri; sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş), olumsuz görüş ve görüş vermekten kaçınmadır. Olumlu görüş dışındaki görüş türlerinden hangisinin uygun olduğuna ilişkin karar, aşağıdaki hususlara bağlıdır: (a) Olumlu görüş dışında bir görüş verilmesine sebep olan hususun niteliği; başka bir ifadeyle finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediği ya da yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilemediği durumlarda, finansal tabloların önemli yanlışlık içerebilir içermeyebileceği ve (b) İlgili hususun finansal tablolar üzerindeki etkilerinin ya da muhtemel etkilerinin yaygınlığına ilişkin denetçinin muhakemesi”. Standartın 4. paragrafında “Denetçinin amacı, (a) Denetçinin, elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerdiği sonucuna vardığı ya da (b) Denetçinin, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği sonucuna varmak için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediği, durumlarda verilmesi gereken, finansal tablolara ilişkin olumlu görüş dışında uygun bir görüşü, açık bir biçimde ifade etmektir” denmektedir. Standart gereğince denetçinin olumlu görüş vermesi için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediği ya da finansal tabloların önemli yanlışlık içerdiği sonucuna varması halinde hazırlayacağı görüş türlerini belirtmektedir. Bu düzenleme kurumsal yönetim ilkelerinden adillik ve sorumluluk ilkeleri ile uyumludur.*

### **3.3.32. Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları Standardı**

*Standartın 1. paragrafında “Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), denetçinin; (a) Kullanıcıların finansal tabloları anlaması açısından temel teşkil edecek derecede öneme sahip olan, finansal tablolarda sunulan ya da açıklanan husus ya da hususlara kullanıcıların dikkatinin çekilmesini ya da (b) Denetimin, denetçinin sorumluluklarının ya da denetçi raporunun anlaşılmasıyla ilgili olan ve finansal tablolarda sunulan ya da açıklananlar dışındaki husus ya da hususlara kullanıcıların dikkatinin çekilmesini, gerekli görmesi hâlinde, raporunda yer vereceği ilâve bildirimleri düzenler”. Standartın 6. paragrafında “Finansal tablolara ilişkin bir görüş oluşturmuş olan denetçinin amacı, muhakemesine göre gerekli ise, denetçi raporuna açık ve net ilâve bildirimler dâhil etmek suretiyle kullanıcıların dikkatini aşağıdaki hususlara çekmektir: (a) Finansal tablolarda uygun bir şekilde sunulmuş ya da*

*açıklanmış olmasına rağmen, kullanıcıların finansal tabloları anlamaları açısından temel teşkil edecek derecede öneme sahip olan bir hususa ya da b) Uygun hâllerde kullanıcıların; denetimi, denetçinin sorumluluklarını ya da denetçi raporunu anlamaları açısından ilgili olan herhangi bir diğer husus” denmektedir. Standart gereğince denetçi raporuna açık ve net ilâve bildirimler dâhil etmek suretiyle kullanıcıların dikkatini çekmesi ve denetçi raporunun daha anlaşılabilir olmasını sağlayan düzenlemeler içermektedir. Bu düzenleme kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ilkesi ile uyumludur.*

### ***3.3.33. Karşılaştırmalı Bilgiler - Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar Standardı***

Standardın kapsamı 1. paragraf da “*Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), denetçinin karşılaştırmalı bilgilere ilişkin olarak finansal tabloların denetiminde üstlendiği sorumlulukları ele alır*”. Standardın 7. paragrafında “*Denetçi, finansal tablolarda, geçerli finansal raporlama çerçevesi tarafından zorunlu tutulan karşılaştırmalı bilgilerin yer alıp almadığına ve bu bilgilerin uygun biçimde sınıflandırılıp sınıflandırılmadığına karar verir. Bu amaçla denetçi, (a) Karşılaştırmalı bilgilerin önceki dönemde sunulan ya da -uygun hâllerde yeniden düzenlenmiş- tutarlar ve diğer açıklamalarla mutabık olup olmadığını ve (b) Karşılaştırmalı bilgilerde yansıtılan muhasebe politikalarının cari dönemde uygulanan politikalarla tutarlı olup olmadığını ya da muhasebe politikalarında değişiklikler olması durumunda, bu değişikliklerin uygun bir biçimde uygulanıp uygulanmadığını, yeterli şekilde sunulup sunulmadığını ve yeterli şekilde açıklanıp açıklanmadığını, değerlendirir*” denmektedir. Standart gereğince denetçi raporunda yasal mevzuat gereğince açıklanması gereken karşılaştırmalı bilgilerin yer alıp almadığı ve uygun bir biçimde sınıflandırılıp sınıflandırılmadığını açıklamalıdır. Bu düzenleme kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ilkesi ile uyumludur.

### ***3.3.34. Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları (Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları) Standardı***

Standardın kapsamı 1. paragraf da “*Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), bir işletmenin yıllık faaliyet raporunda yer alan finansal ya da finansal olmayan (finansal tablolar ve bu tablolara ilişkin denetçi raporu dışındaki) diğer bilgilere ilişkin denetçinin sorumluluklarını düzenler. Bir işletmenin yıllık faaliyet raporu tek bir belge olabileceği gibi, aynı amaca hizmet eden belgelerin bir bileşimi de olabilir*”. Standardın 3. paragrafında “*Diğer bilgilerin finansal tablolara ya da denetçinin denetim sırasında elde ettiği bilgilerle önemli ölçüde tutarsız olması, finansal tablolarda önemli bir yanlışlığın olduğuna ya da diğer bilgilerin önemli bir yanlışlık içerdiğine işaret edebilir. Her iki durumun da finansal tabloların ve bu tablolara ilişkin denetçi raporunun güvenilirliğini zedeleyebilmesi sebebiyle bu BDS, denetçinin diğer bilgileri incelemesini ve değerlendirmesini [denetlemesini] zorunlu kılar. Söz konusu önemli yanlışlıklar, denetçi raporunun kullanıcılarının alacakları ekonomik kararları da uygun olmayan biçimde etkileyebilir*” denmektedir. Standart denetçinin finansal ya da

finansal olmayan diğer bilgilere ilişkin inceleme ve değerlendirmelerini gerekli kılmaktadır. Bu düzenleme kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ilkesi ile uyumludur.

### **3.3.35. Özel Hususlar - Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi Standardı**

Standardın 2. paragrafında “*Bu BDS, özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanmış tam set finansal tablolar bağlamında kaleme alınmıştır*”. Standardın 5. paragrafında “*Özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanmış finansal tabloların denetiminde BDS’leri uygularken denetçinin amacı, (a) Denetimin kabulüyle, (b) Denetimin planlanması ve yürütülmesiyle ve (c) Finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma ve raporlamayla, ilgili özel hususları uygun biçimde ele almaktır*”. Standardın 8. paragrafında “*Özel amaçlı finansal tabloların denetiminde denetçi, aşağıdaki hususlar hakkında anlayış edinir: (a) Finansal tabloların hazırlanma amacı, (b) Hedef kullanıcılar ve (c) Geçerli finansal raporlama çerçevesinin içinde bulunulan şartlar altında kabul edilebilir olduğunu belirlemek için yönetimin attığı adımlar*” denmektedir. Standart özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanmış tam set finansal tabloların denetimini kapsamaktadır. Bu düzenleme kurumsal yönetim ilkelerinden doğru, açık ve karşılaştırılabilir bilgi paylaşımı ile şeffaflık ilkesi ve faaliyetlerin mevzuata ve sözleşmelere uygun olmasını öngören sorumluluk ilkesi ile uyumludur.

### **3.3.36. Özel Hususlar - Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi ile Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların ya da Kalemlerin Bağımsız Denetimi Standardı**

Standardın kapsamı 1. paragraf da “*Bu standart tek bir finansal tablonun ya da finansal tablodaki belirli bir unsurun, hesabın ya da kalemin denetiminde, BDS’lerin uygulanmasıyla ilgili özel hususları ele almaktadır. Tek bir finansal tablo ya da finansal tablodaki belirli bir unsur, hesap ya da kalem; genel ya da özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanabilir*” denmektedir. Standart tek bir finansal tabloya ya da finansal tablodaki belirli bir unsur, hesap ya da kaleme ilişkin görüş oluşturma ve raporlamayla ilgili özel hususları kapsamaktadır. Bu düzenleme doğru, açık ve karşılaştırılabilir bilgi paylaşımını ifade eden kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ilkesi ile uyumludur.

### **3.3.37. Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler Standardı**

Standardın 4. paragrafında “*Özet finansal tablolar; finansal tablolardan elde edilen ancak finansal tablolardan daha az ayrıntı içeren, bununla birlikte, işletmenin belirli bir tarihteki ekonomik kaynaklarını ya da yükümlülüklerini ya da belirli bir dönemde bunlarda meydana gelen değişiklikleri gösteren finansal tablolara tutarlı, biçimlendirilmiş bir sunum sağlayan tarihî finansal bilgilerdir*”. Standardın 3. paragrafında Denetçinin amaçları: (a) Özet

*finansal tablolara ilişkin rapor vermek üzere yürütülecek denetimi kabul etmenin uygun olup olmadığına karar vermek ve (b) Özet finansal tablolara ilişkin rapor vermek amacıyla görevlendirilmiş olması durumunda: (i) Elde edilen kanıtlardan ulaşılan sonuçların değerlendirilmesine dayanarak, özet finansal tablolara ilişkin bir görüş oluşturmak ve (ii) Görüşün dayanağını da açıklayan yazılı bir rapor vasıtasıyla söz konusu görüşü açık bir biçimde ifade etmektir. Standardın 8/ç. paragrafında “Denetçi, özet finansal tabloların, denetlenmiş finansal tablolardaki ilgili bilgilerle mutabık olup olmadığını ya da söz konusu bilgiler kullanılarak yeniden hesaplanıp hesaplanamayacağını belirlemek amacıyla, özet finansal tabloları denetlenmiş finansal tablolardaki ilgili bilgilerle karşılaştırır” denmektedir. Standart, denetçiden özet finansal tabloların, sunduğu bilgilerin özet bilgiler olduğunu yeterli bir biçimde açıklayıp açıklamadığını ve denetlenmiş finansal tabloları belirtip belirtmediğini değerlendirmesini öngörmektedir. Bu düzenleme doğru, açık ve karşılaştırılabilir bilgi paylaşımını ifade eden kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ilkesi ile uyumludur.*

### **3.4. Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları (SBDS)**

Sınırlı bağımsız denetim; ara dönem finansal tablolarının finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadıklarının öncelikle bilgi toplama (soruşturma) ve analitik inceleme teknikleri kullanılarak incelenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasıdır (SPK, Seri: X, No: 22 md.4 ). Sınırlı bağımsız denetim kapsamında genel amaçlı tam set finansal tabloları ve/ya da özet finansal tablolar incelemeye tabi tutulur.

#### **3.4.1. Tarihi Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi Standardı**

Standardın 6. paragrafında “*Finansal tabloların sınırlı denetiminde denetçi, işletmenin finansal tablolarının geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda hedef kullanıcıların güven seviyesini artırmayı amaçlayan bir sonuç bildirir. Denetçinin bildirdiği sonuç, denetçinin elde ettiği sınırlı güvenceye dayanır. Denetçi raporunda, rapor kullanıcılarının sonucu anlayabilmelerini sağlamak amacıyla sınırlı denetimin niteliğine ilişkin bir açıklamaya yer verilir*”. Standardın 14. paragrafında “*Denetçinin, bu SBDS kapsamında finansal tabloların sınırlı denetimini yürütürken amaçları: (a) Başta sorgulama yaparak ve analitik yöntemleri uygulayarak, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin sınırlı güvence elde etmek ve böylece finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmadığı kanaatine varmasına sebep olan herhangi bir hususun dikkatini çekip çekmediğine ilişkin bir sonuç bildirmek ve (b) Bu SBDS'nin gerektirdiği şekilde bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin raporlama yapmak ve bildirimlerde bulunmaktır*” denmektedir. Standart, denetçiden hedef kullanıcıların güven seviyesini artırmayı amaçlayan bir sonuç bildirmesi ve bu bildirilen sonucun, denetçinin elde ettiği sınırlı güvenceye dayandığını açıklamasını istemektedir. Bu düzenleme mevcut mevzuata, sözleşmelere, kanunlara ve toplumsal değerlere uyumu sağlamaya yönelik hedefler koyan kurumsal yönetim ilkelerinden sorumluluk ilkesi ile uyumludur.

### **3.4.2. Ara Dönem Finansal Bilgilerin, İşletmenin Yıllık Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimini Yürüten Denetçi Tarafından Sınırlı Bağımsız Denetimi Standardı**

Standardın 7. paragrafında “Ara dönem finansal bilgilerin sınırlı denetiminin amacı, denetçinin, sınırlı denetime dayanarak ara dönem finansal bilgilerin tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmadığı kanaatine varmasına sebep olacak herhangi bir hususun dikkatini çekip çekmediği konusunda bir sonuç bildirmesini sağlamaktır. Denetçi, ara dönem finansal bilgilerin önemli bir yanlışlık içermesi durumunda, uygun olmayan bir sonuç bildirme riskini orta düzeye indirmek amacıyla sorgulamalar yapar ve analitik yöntemler ile diğer sınırlı denetim yöntemlerini uygular”. Standardın 9. paragrafında “Bir sınırlı denetim, bağımsız denetimin aksine, ara dönem finansal bilgilerin önemli bir yanlışlık içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek için tasarlanmaz. Bir sınırlı denetim, öncelikle finans ve muhasebe konularından sorumlu kişiler olmak üzere ilgili kişilerin sorgulanması ile analitik yöntemlerin ve diğer sınırlı denetim yöntemlerinin uygulanmasından oluşur. Sınırlı denetim, ara dönem finansal bilgileri etkileyen önemli hususları denetçinin dikkatine sunar, ancak bir bağımsız denetimin gerektirdiği tüm kanıtları sağlamaz” denmektedir. Standart, denetçiden ara dönem finansal bilgilerin tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmadığı kanaatine varmasına sebep olacak herhangi bir hususun dikkatini çekip çekmediği konusunda bir görüş açıklaması istenmektedir. Bu düzenleme kurumsal yönetim ilkelerinden mevcut mevzuata ve kanunlara uyumu sağlamaya yönelik hedefler koyan sorumluluk ilkesi ve tahmin edilebilir riskler hakkında doğru, zamanında ve eşit olarak kamuya açıklanmasını öngören şeffaflık ilkeleri ile uyumludur.

### **3.5. Güvence Denetimi Standartları (GDS)**

Bu standartlar tarihi finansal bilgilerin bağımsız denetimi ve sınırlı bağımsız denetimi hariç, diğer güvence denetimlerinde uygulanmaktadır.

#### **3.5.1. İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi Standardı**

Standardın 7. paragrafında “Yönetim, ileriye yönelik finansal bilgilerin dayandığı varsayımların belirlenmesi ve açıklaması da dâhil, söz konusu bilgilerin hazırlanmasından ve sunumundan sorumludur. İleriye yönelik finansal bilgiler ister üçüncü tarafların kullanımına ister kurum içi amaçlara yönelik olsun, denetçiden söz konusu bilgilerin güvenilirliğinin artırılması için bu bilgileri incelemesi ve bu bilgiler hakkında raporlama yapması talep edilebilir”. Standardın 9. paragrafında “İleriye yönelik finansal bilgilerin dayandırıldığı varsayımların değerlendirilmesine ilişkin mevcut kanıt türleri dikkate alındığında, denetçinin varsayımlarda “önemli yanlışlık” bulunmadığı yönünde pozitif bir görüş vermek için yeterli tatmin düzeyine ulaşması zor olabilir. Sonuç olarak, bu GDS kapsamında yönetimin varsayımlarının makul olup olmadığı raporlanırken, denetçi yalnızca orta düzeyde bir güvence sağlar. Ancak, denetçi kendisini ikna eden (tatmin eden) kanıtları elde ettiği yargısına varırsa, varsayımlarla ilgili pozitif güvence ifade etmesine de engel olunmaz”. Standardın 11. paragrafında “Denetçi, varsayımların açık bir şekilde gerçekçi olmadığı ya da ileriye yönelik

*finansal bilgilerin kullanım amacına uygun olmadığı kanaatine varması durumunda, denetimi kabul etmez ya da denetimden çekilir” denmektedir. Standart, denetçiden ileriye yönelik finansal bilgiler ister üçüncü tarafların kullanımına ister kurum içi amaçlara yönelik olsun, söz konusu bilgilerin güvenilirliğinin artırılması için bu bilgileri incelemesi ve bu bilgiler hakkında raporlama yapılması istenmektedir. Bu düzenleme kurumsal yönetim ilkelerinden tahmin edilebilir riskler hakkında doğru, zamanında ve eşit olarak kamuya açıklanmasını öngören şeffaflık ilkesi ile uyumludur.*

### ***3.5.2. Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri Standardı***

Standardın 2. paragrafında “*Bu Güvence Denetimi Standardı (GDS), uyarınca yürütülen bir denetimde, işletme için proforma finansal bilgileri derleme konusunda denetçinin herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır. Finansal bilgilerin derlenmesi sorumluluğu, sorumlu tarafa aittir. Denetçinin tek sorumluluğu, proforma finansal bilgilerin sorumlu tarafça tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlenip derlenmediğinin raporlanmasıdır*”. Standardın 6. paragrafında “*Proforma finansal bilgilerin derlenmesine ilişkin raporlama yapmak üzere üstlenilen makul güvence denetimi; sorumlu tarafın proforma finansal bilgileri derlerken kullandığı geçerli kıstasların doğrudan işlem ya da olayla ilişkilendirilebilen önemli etkileri sunmak için makul bir dayanak oluşturup oluşturmadığının değerlendirilmesi, yeterli ve uygun kanıt elde edilmesi için bu GDS’de öngörülen yöntemlerin uygulanmasından oluşur*” denmektedir. Standart, denetçiden proforma finansal bilgilerin sorumlu tarafça tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlenip derlenmediğinin raporlanmasını istemektedir. Bu düzenleme kurumsal yönetim ilkelerinden tahmin edilebilir riskler hakkında doğru, zamanında ve eşit olarak kamuya açıklanmasını öngören şeffaflık ilkesi ile uyumludur.

### ***3.5.3. Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları Standardı***

Standardın 1. paragrafında “*Bu Güvence Denetimi Standardı (GDS), finansal raporlamayla ilişkili olduğu için hizmet alan işletmenin iç kontrolüyle ilgili olma ihtimali bulunan bir hizmeti sağlayan hizmet kuruluşundaki kontroller hakkında, hizmet alan işletmenin ve onun denetçilerinin kullanımına yönelik bir rapor sunmak amacıyla denetçi tarafından yürütülen güvence denetimlerini düzenler*”. Standardın 12. paragrafında “*Bu GDS’nin hizmet kuruluşu denetçisine; hizmet kuruluşundan bilgi edinme –sorgulama, bu kuruluştan beyanlar talep etme, bu kuruluşla karşılıklı iletişim kurma ya da başka bir şekilde bu kuruluşla iletişime geçme yükümlülüğü getirdiği durumlarla ilgili olarak hizmet kuruluşu denetçisi, hizmet kuruluşunun yönetiminden ya da üst yönetiminden iletişim kurulacak uygun kişiyi (kişileri) belirler. Bu belirleme, ilgili hususlardan kimlerin sorumlu olduğunun ve kimlerin ele alınan hususlar hakkında bilgi sahibi olduğunun değerlendirilmesini içerir*” denmektedir. Standart, denetçiden finansal raporlamayla ilişkili olduğu için hizmet alan işletmenin iç kontrolüyle ilgili olma ihtimali bulunan bir hizmeti sağlayan hizmet kuruluşundaki kontroller hakkında, hizmet alan işletmenin ve onun denetçilerinin kullanımına yönelik bir rapor sunması istenmektedir. Bu düzenleme kurumsal yönetim ilkelerinden tüm mali ve mali olmayan bilgilerin zamanında,

doğru, anlaşılabilir, kapsamlı ve kolayca analiz edilebilir bir biçimde sunulmasını öngören şeffaflık ilkesi ile uyumludur.

#### **3.5.4. Tarihî Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi ya da Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri Standardı**

Standardın 2. paragrafında “Güvence denetimleri; denetçi dışındaki bir tarafın kıstaslar uygulanmak suretiyle dayanak denetim konusunu ölçtüğü ya da değerlendirdiği doğrulama hizmetleri ile denetçinin kıstaslar uygulanmak suretiyle dayanak denetim konusunu ölçtüğü ya da değerlendirdiği doğrudan denetimleri içerir. Bu GDS’de makul ve sınırlı güvence veren doğrulama hizmetlerine özgü ana hükümler ile açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümleri yer alır”. Standardın 10. paragrafında “Güvence denetiminin yürütülmesinde denetçinin amaçları: (a) Denetime konu bilginin önemli yanlışlık içerip içermediği hakkında içinde bulunulan şartlara uygun olarak makul güvence ya da sınırlı güvence elde etmek, b) Makul güvence ya da sınırlı güvence veren bir sonuç bildiren ve bu sonuca ilişkin dayanağı açıklayan yazılı bir rapor yoluyla, dayanak denetim konusunun ölçüm ya da değerlendirilmesinin çıktısına ilişkin sonuç bildirmek ve (c) Bu GDS ya da ilgili diğer GDS’ler ile zorunlu tutulan diğer bildirimleri yapmaktır” denmektedir. Standart, denetçiden makul ve sınırlı güvence veren doğrulama hizmetlerine özgü bir çalışma ile denetime konu bilginin önemli yanlışlık içerip içermediği hakkında bir sonuç elde etmesini istemektedir. Bu düzenleme kurumsal yönetim ilkelerinden tahmin edilebilir riskler hakkında doğru, zamanında ve eşit olarak kamuya açıklanmasını öngören şeffaflık ilkesi ile uyumludur.

#### **3.6. İlgili Hizmetler Standartları (İHS)**

İlgili hizmetler standartları güvence denetimleri dışında kalan ilgili hizmetlere ilişkin yayımlanan standartlardır. İlgili hizmetler standartlarında denetçinin verdiği hizmetin ilgili kullanıcılara makul ya da sınırlı düzeyde güvence vermek gibi bir amacı söz konusu değildir. Aşağıda ilgili hizmetler standartları açıklanmıştır.

##### **3.6.1. Finansal Bilgilere İlişkin, Üzerinde Mutabık Kalınan Yöntemlerin Uygulanmasına Yönelik İşler Standardı**

Standardın 1. paragrafında “Bu standardın amacı, finansal bilgilere ilişkin üzerinde mutabık kalınan yöntemlerin uygulanmasına yönelik bir iş üstlenilmesi durumunda denetçinin mesleki sorumluluklarına ve bu işle bağlantılı olarak düzenleyeceği raporun şekil ve içeriğine ilişkin standartları belirlemek ve rehberlik sağlamaktır”. Standardın 4. paragrafında Üzerinde mutabık kalınan yöntemlere yönelik bir işin amacı; denetçi ve işletme ve varsa uygun üçüncü bir tarafın üzerinde mutabık kaldığı bağımsız denetim niteliğindeki yöntemlerin denetçi tarafından uygulanması ve somut bulguların raporlanmasıdır”. Standardın 9. paragrafında “Denetçi, işletme temsilcilerinin ve normal şartlarda somut bulgular raporunun kopyalarını alacak olan diğer belirlenmiş tarafların, mutabık kalınan yöntemleri ve işin şartlarını açıkça

*anlamasını sağlar” denmektedir. Standart, denetçinin üzerinde mutabık kalınan yöntemlerin uygulanmasına yönelik bir iş üstlenilmesi durumunda düzenleyeceği raporun şekil ve içeriğine ilişkin standartları belirlemek ve rehberlik sağlamaktadır. Bu düzenleme kurumsal yönetim ilkelerinden mevcut mevzuata, sözleşmelere ve şirket içi düzenlemelere uygunluğu ifade eden sorumluluk ilkesi ile uyumludur.*

### **3.6.2. Finansal Bilgileri Derleme İşi Standardı**

Standartın 1. paragrafında *“Bu standart herhangi bir güvence vermeksizin tarihi finansal bilgilerin hazırlanması ve sunumu konusunda yönetime yardımcı olmak ve bu standarda uygun olarak söz konusu işe yönelik raporlama yapmak amacıyla görevlendirilen bir denetçinin sorumluluklarını düzenler”*. Standartın 7. paragrafında *“Finansal bilgilerden ve bu bilgilerin hazırlanmasına ve sunumuna ilişkin esastan yönetim sorumludur. Bu sorumluluk; yönetim tarafından uygun muhasebe politikalarının seçilmesi, uygulanması ve gerektiğinde makul muhasebe tahminlerinin oluşturulması dâhil olmak üzere finansal bilgilerin hazırlanması ve sunumunda gerekli olan muhakemelerde bulunulmasını içerir”*. Standartın 16. paragrafında *“Denetçinin, bu standart kapsamında finansal bilgileri derleme işini yürütürken amaçları: (a) Yönetim tarafından sunulan bilgilere dayanarak, geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca finansal bilgilerin hazırlanması ve sunumu konusunda yönetime yardımcı olmak üzere muhasebe ve finansal raporlama alanındaki uzmanlığını uygulamak ve (b) Bu standardın hükümlerine uygun olarak raporlama yapmaktır”* denmektedir. Standart, denetçinin herhangi bir güvence vermeksizin tarihi finansal bilgilerin hazırlanması ve sunumu konusunda yönetime yardımcı olmasını ve raporlama yapmasını öngörmektedir. Bu düzenleme kurumsal yönetim ilkelerinden bilgilerin zamanında, doğru, anlaşılabilir, kapsamlı ve kolayca analiz edilebilir bir biçimde sunulmasını öngören şeffaflık ilkesi ile uyumludur.

### **3.7. İlke Kararları**

Finansal tablolarını TMS’ye uygun olarak düzenlemek zorunda olan şirketlerin finansal tablolar aracılığıyla ilgililere sunduğu bilgilerin gerçeğe ve ihtiyaca uygunluğunu, karşılaştırılabilirliğini, doğrulanabilirliğini ve anlaşılabilirliğini arttırmak, finansal tablolarının yeknesak olmasını sağlamak ve denetimini kolaylaştırmak amacıyla TMS’de bir düzenleme yapıncaya kadar uygulama konuya ilişkin Kurul İlke Kararlarıyla yönlendirilmektedir. Aşağıda bir adet ilke kararı açıklanmıştır.

#### **3.7.1. Riskin Erken Saptanması Sistemi ve Komitesi Hakkında Denetçi Raporuna İlişkin Esaslara Yönelik İlke Kararı**

Standartın 5. paragrafında *“Denetçinin amacı, TTK’nın 378. maddesi uyarınca riskin erken saptanması sistemi ve komitesini kurması gereken şirketlerde, söz konusu sistem ve komitenin anılan madde çerçevesinde işleyip işlemediği hakkında denetim yapmaktır. Riskin erken saptanması ve yönetimi sistemine yönelik bir değerlendirmenin doğasından kaynaklanan*

*kısıtlamalar sebebiyle denetçinin, yaptığı denetim çerçevesinde, sistem tarafından bütün risklerin doğru bir şekilde tespit edilip edilmediğini ortaya koyma imkânı bulunmamaktadır. Denetçi denetimini, TTK'ya, Kurum tarafından yayımlanan bu Esaslara ve Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallara uygun olarak yürütür” denmektedir. Standart denetçiden, riskin erken saptanması sistemi ve komitesini kurması gereken şirketlerde, söz konusu sistem ve komitenin anılan madde çerçevesinde işleyip işlemediği hakkında denetim yapmasını istemektedir. Bu düzenleme kurumsal yönetim ilkelerinden şirketin mali durumu ve işlevsel faaliyetleri kadar mülkiyet ve yönetim yapısı, kurumsal amaçları, karşılaşılabileceği tahmin edilebilir riskler hakkındaki bilgilerinde doğru, zamanında ve eşit olarak ulaşılabilecek şekilde kamuya açıklanmasını öngören şeffaflık ilkesi ile uyumludur.*

#### **4. SONUÇ VE ÖNERİLER**

Şirketler etkili bir yönetim sergileyebilmek için belirli ilke ve kurallara uygun hareket etmeli ve faaliyetlerini bu kurallar çerçevesinde şekillendirmelidirler. Bu yaklaşım, kurumsal yönetim anlayışının ortaya çıkışında temel unsur niteliğindedir. Kurumsal yönetim anlayışının temel unsuru ise bilgidir. Özellikle güvenilir, doğru, şeffaf, hesap verebilir, adil ve sorumluluk niteliklerini taşıyan bilginin yeri ve önemi şirket yönetiminde son derece önemlidir. Bu noktada denetim, şirketlerde iş ve işlemlerin önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreç olarak şirketlerde kurumsal yönetim anlayışı ve ilkelerinin hayata geçmesinde çok önemli bir rol oynamaktadır. Kurumsal yönetim anlayışı şirket faaliyetlerinin tam ve doğru bir biçimde tüm menfaat sahiplerini açıklanmasını esas alırken, denetim faaliyeti bu faaliyetin doğruluğunu tasdik eden bir işlev görmektedir.

Bağımsız denetçi denetlenen firmanın finansal tablolarının muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlandığını ve bu tabloların firmanın gerçek finansal durumunu yansıttığını doğrulama konusunda önemli bir role sahiptir. Bu yönüyle denetim kurumsal yönetim anlayışının uygulanmasında çok önemli bir araçtır. Denetim faaliyetinden beklenen fayda ve güvenilirlik ise denetim standartları ile sağlanmaktadır. Bağımsız denetim ve kurumsal yönetim anlayışı karşılıklı ilişki içerisinde. Hem bağımsız denetim standartlarının tam anlamıyla uygulanabilmesi için kurumsal yönetim anlayışına ve hem de kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanmasında tam olarak başarı sağlayabilmesi için bağımsız denetim standartlarına ihtiyaç duyulduğu söylenebilir. Bu iki kavram birbirini destekleyen ve tamamlayan kavramlardır. Şirket yönetimlerinde birinin eksik kalması diğerrinin yetersiz bir şekilde gerçekleşmesini neden olacaktır. Dolayısıyla başarılı bir kurumsal yönetim anlayışının şirkette hayat bulabilmesi açısından bağımsız denetim faaliyeti son derece önemli olup denetim faaliyetin uygulama rehberi olan bağımsız denetim standartları çerçevesinde bir denetim faaliyeti gerçekleştirilmelidir.

Çalışmada 01.01.2019 - 31.12.2019 hesap denetiminde uygulanacak altı ayrı bölümde yer alan toplam 47 adet denetim standardı ile ayrı bir bölümde yer alan 1 adet ilke kararın, kurumsal yönetim anlayışının gelişmesine katkı sağlayan düzenlemeleri açıklanarak standartların ilgili olduğu kurumsal yönetim ilkeleri hakkında tespitlerde bulunulmuştur. Türkiye Denetim Standartları şirketlerde kurumsal yönetim anlayışının yerleşmesi ve

güçlenmesine katkı sağlayacak düzenlemeler içermektedir. Bununla birlikte doğrudan denetçinin çalışmalarında bir rehber ve denetçinin hazırlayacağı rapora dayanak oluşturacak kurumsal yönetim anlayışı ve ilkelerinin denetimini esas alan bir standart düzenlemesi gerçekleştirilebilir. Bu amaçla Kamu Gözetim Kurulu (KGK) tarafından TMS’de bir düzenleme yapıncaya kadar konuya ilişkin Kurul İlke Kararı alınarak uygulama gerçekleştirilebilir. Standart seti içerisinde yer alan ilke kararlar, finansal tablolarını TMS’ye uygun olarak düzenlemek zorunda olan şirketlerin finansal tablolar aracılığıyla ilgililere sunduğu bilgilerin gerçeğe ve ihtiyaca uygunluğunu, karşılaştırılabilirliğini, doğrulanabilirliğini ve anlaşılabilirliğini sağlamak amacıyla Kamu Gözetim Kurulu tarafından oluşturulmaktadır.

Çalışmada Türkiye Denetim Standartları ile getirilen düzenlemelerin şirketlerde kurumsal yönetim anlayışının gelişmesi ve yerleşmesinde son derece önemli düzenlemeler içerdiği sonucuna varılmaktadır. Ayrıca şirketlerde kurumsal yönetim anlayışı ve ilkelerin uygulanma durumlarının incelenmesinde denetçiye rehber olabilecek bir denetim standardını önermekteyiz. Gelecek araştırma konusu olarak ise Kurumsal Yönetim Endeksi’nde (XKURY) işlem gören şirketlerin kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde denetim raporlarının inceleneceği bir çalışma konusu önerilebilir. Zira Borsa İstanbul A.Ş.’de 2007 yılında Kurumsal Yönetim Endeksi (XKURY) oluşturulmuş ve bu endekste işlem gören şirketlerin her yıl kurumsal yönetime uyum notları açıklanmaktadır.

## **KAYNAKLAR**

- Abdioğlu, H. (2007). *İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İç Denetimin Rolü ve İMKB – 100 Örneği*. Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi SBE, İstanbul.
- Acaravcı Kakili, S. Kandır, S.Y. ve Zelka, A. (2015). Kurumsal Yönetimin BIST Şirketlerinin Performanslarına Etkisinin Araştırılması. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8 (1). 171-183.
- Alacaklıoğlu, H. (2009). *Kurumsal Yönetim ve Aile Şirketleri*. İstanbul: Global Kobi Yayınları,
- Altın, U. H. (2006). *Sermaye Piyasalarında Kurumsal Yönetim Kavramı ve Türkiye Uygulaması*. Yüksek Lisans Tezi, Gazi üniversitesi, SBE, Ankara.
- Altuğ, F. (1995). *Mali Denetim*. Uludağ Üniversitesi Basımevi, Yayın Nr.110, Bursa.
- Argüden, Y. (2002). İyi Yönetişim. *Dünya Gazetesi*, 20.9.2002.
- Ataman, B. ve Cavlak, H. (2016). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Kurumsal Yönetim İlişkisi: Borsa İstanbul Kurumsal Yönetim Endeksi'ne Tabi Halka Açık Şirketlerde Bir Anket Çalışması. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 9 (3), 209-240.
- Aysan, M. A. (2007). Muhasebe ve Kurumsal Yönetim, *Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)*, 35, 17-24.

- Baskıcı Ç. (2015). Kurumsal Yönetim Uygulamalarında İç Kontrol Sisteminin Önemi: Borsa İstanbul Şirketleri Üzerine Bir Araştırma, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 11 (25), 163-180.
- Başkan, T.D. ve Çopur Vardar, G. (2018). Sigorta Sektöründe Kurumsal Yönetim Uygulanmasının Firma Performansına Etkisi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Nisan Özel Sayısı, 582-607.
- Bozkurt, N. (2012). *Muhasebe Denetimi*. 6. Baskı, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım,
- Chong, G. (2013). Detecting Fraud: What Are Auditors' Responsibilities?. *The Journal of Corporate Accounting and Finance*, 24 (2), 47-53.
- Coşkun, E. (2005). Aile İşletmelerinde Kurumsal Yönetim ve Finansal Performans İlişkisi. 4. Orta Anadolu İşletmecilik Kongre Kitabı, Ankara
- Dağlı, H., Ayaydın, H. ve Eyüboğlu, K. (2010). Kurumsal Yönetim Endeksi Performans Değerlendirmesi: Türkiye Örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)*, 48, 18-31.
- Daştan, A. (2010). Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Kurumsal Muhasebe Etkileşimi. *Bankacılar Dergisi*, 72, 3-18.
- Daştan, A. ve Abdioğlu, H. (2008). TFRS-2: Hisse Bazlı Ödemeler Standardı ve Muhasebe Uygulamaları. *Akademik Fener Dergisi*, 10, 68-96.
- Dinç, E., ve Abdioğlu, H. (2009). İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: İMKB-100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12 (21), 157-184.
- Doğan, M. (2007). Kurumsal Yönetim. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Donker, H. ve Zahir, S. (2008). Towards an Impartial and Effective Corporate Governance Rating System. *Corporate Governance*. 6 (2), 83-93.
- Gökgöz, A. (2018). Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi ve Borsa İstanbul'da İşlem Gören İşletmeler Üzerine Bir Araştırma. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 4 (2), 126-138.
- Güngör Tanç, Ş. ve Cingöz, A. (2011). Kurumsal Yönetim ve Çevresel Performans: İMKB'de İşlem Gören Şirketler Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi (MÖDAV)*, 4, 203-219.

- İskenderoğlu, Ö , Saygın, O. ve Akdağ, S. (2014). *Kurumsal Yönetim ve Sermaye Yapısı*, Adana: Karahan Yayınları.
- Kalaycı, E. Özpeynirci, R. (2014). Kurumsal Yönetim Anlayışı Temelinde Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık İlkelerinin Muhasebe Bilgi Sistemine Yansımaları, *International Conference on Eurasian Economies*, Skopje –Macedonia.
- Kılıç, M. ve Benligiray Y.(2012.) Kurumsal Yönetim ve Derecelendirme Süreci. *Denetim Dergisi*, 9, 60 – 73.
- Koçel, T. (2003). *İşletme Yöneticiliği*. İstanbul : Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- Köroğlu, Ç ve Aktaş, R. (2014). Turizm Sektöründe Kurumsal Yönetim Anlayışı ve İç Denetim İlişkisi: Marmaris Bölgesinde Bir Uygulama. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 6 (3), 273-290.
- Menteş, A. (2009). *Kurumsal Yönetişim ve Türkiye Analizi*. İstanbul: Derin Yayınları.
- Millstein, I. M. (2000). Corporate Governance: The Role of Market Forces. Erişim Tarihi: 12.06.2019 <http://millstein.som.yale.edu/resources/millsteinspeechdatabase>
- OECD (2004), Corporate Governance-A Survey of OECD Countries, OECD yayınları, Paris. [http:// www.oecd.org](http://www.oecd.org), 12.06.2019
- Özçelik, H. (2018). Kurumsal Yönetim Temelinde Muhasebe Bilgi Kalitesinin Geliştirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Nisan Özel Sayısı, 532-547.
- Özsoy, Z. (2011). Kurumsal Yönetim ve Yönetim Kurulları. İstanbul: İmge Kitabevi.
- Pamukçu, F (2011). Finansal Raporlama ile Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflıkta Kurumsal Yönetimin Önemi. *Muhasebe Finansman Dergisi*, 50, 133-148.
- Percy, J.P. (1997). Auditing And Corporate Governance - A Look Forward into The 21st Century. *International Journal of Accounting*, 1(1), 3- 12.
- Sakarya, Ş, Yazgan, K. F. ve Yıldırım, H. H. (2017). Kurumsal Yönetim Derecelendirmesinin Hisse Senedi Performansına Etkisi: BİST Kurumsal Yönetim Endeksi Üzerine Bir İnceleme. *Sosyal ve Beşeri Bilimler Araştırmaları Dergisi*, 19 (40), 55-76
- Shelton, J.R. (1998). The Importance of Governance in The Modern Economy. New Corporate Governance for the Global International Conference, Brussels.
- Sönmez, A ve Toksoy, A. (2011). Kurumsal Yönetim İlkelerinin Türkiye’deki Aile İşletmelerine Uygulanabilirliği. *Maliye Finans Dergisi*, 25 (92), 64–80.
- SPK (2005). Kurumsal Yönetim İlkeleri, <http://www.spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/55>, 12.06.2019
- SPK, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Seri: X, No: 22

Toraman, C. ve Abdioğlu, H. (2008). İMKB Kurumsal Yönetim Endeksinde Yer Alan Şirketlerin Kurumsal Yönetim Uygulamalarında Zayıf ve Güçlü Yanları: Derecelendirme Raporlarının İncelenmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)*, 40, 96-109.

Tuzcu, M. A. (2003). *Halka Açık Şirketlerde Kurumsal Yönetim Anlayışı: İMKB-100 Örneği*", Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi, Ankara.

Yazıcı, M. (2003). Muhasebe Standardının Tanımı, *Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)*, 18, 33-37.

World Bank, Corporate Governance Manual, 1999. (<http://documents.worldbank.org/curated/en/490901468134091644/Corporate-governance-manual-second-edition>, 20.06.2019)

www.tdk.gov.tr, 20.06.2019