

İzmir YMMO Dergisi

Yıl/Year: 2020 Cilt/Volume: 2 Sayı/No:2 Dönem/Period:
Aralık/December 2020 Sayfa: 102-114

Denetçinin Bağımsız Denetim Mesleğine Giriş ve

Çıkış Süreci

Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ¹

Tolgay Berke POLAT²

Özet

Tarihsel süreç içerisinde denetim birçok farklı aşamadan geçmiştir. Devletlerin kendi içerisinde olan kontrol amacından, küreselleşme ile işletmelerin mali durumlarının, gerek devlet gerek işletme yönetimi tarafından gözetimine doğru genişleme yoluna girmiştir. Ülkemizde ise bağımsız denetim, son 30 sene içerisinde gelişmeye başlayan bir kavramdır. Bağımsız denetim, muhasebe standartlarını ülkemize uyarlayan Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu doğrultusunda uygulanmaktadır. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Meslek adaylarından ve mensuplarından sorumlu kurumdur. Bu makalenin amacı bağımsız denetim mesleğine girmek isteyen ve elinde ya da olmayan nedenler ile çıkış yapan kişilerin yaşadıkları süreçleri incelenmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler— Denetim, Bağımsız Denetçi, Denetim Mesleği

JEL Sınıflama Kodları: M40, M41, M49

¹ Prof. Dr. Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Anabilim Dalı suleyman.yukcu@deu.edu.tr

² Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Bölümü, Muhasebe Programı tolgayberke.polat@ogr.deu.edu.tr, ORCID: 0000-0003-2134-6265

Entrance and Exit Processes of Auditor into Independent Auditing Profession

Abstract

In the historical process, the audit has gone through many different stages. It has started to expand from the purpose of control within the states to the surveillance of the financial conditions of the enterprises by both the state and the business administration with globalization. In our country, independent auditing is a concept that has started to develop in the last 30 years. Independent auditing is carried out in line with the Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority, which adapts accounting standards to our country. Public Oversight Accounting and Auditing Standards Institution It is the institution responsible for professional candidates and their members. The aim of this article is to examine the processes experienced by individuals who want to enter the independent auditing profession and who exit for reasons they have or do not have.

Keywords— *Audit, Independent Auditing , Audit Profession*

JEL Classification Codes: M40, M41, M49

1.GİRİŞ

Tarihsel süreçte, önemli bir mekanizma haline gelmeye başlayan denetim, devletin ve işletmelerin içerisinde yer alan kontrol mekanizmalarının belirlenmesi ve bu mekanizmaları aşmaya yönelik eylemlerin bulunması amacıyla ortaya çıkmıştır. Zaman içinde Devletin yanı sıra işletmeler için de bir ihtiyaç haline gelmiştir. İşletmelere ait finansal bilgilerin güvenilir olması işletme içi ve dışı bilgi kullanıcıları için büyük bir öneme sahiptir. İşletme taraflarının birbirlerine olan güveninin artması, ilgili işletmenin bağımsız bir denetimden geçmiş olmasıyla pozitif yönde bir ilişkiye sahiptir.

Bağımsız denetim, bir işletmenin belirli standartlar doğrultusunda uygunluğunu, o işletmenin finansal bilgilerinden yola çıkarak, çeşitli teknikler ile denetlenmesi ve değerlendirilmesi sürecidir. Bu süreç ülkemizde Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun oluşturup yayınladığı Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve Türkiye Denetim Standartları (TDS) ile belirli bir düzen kazanmıştır. Bağımsız denetim süreci, bağımsız denetçiler tarafından yürütülmektedir. Bağımsız denetçiler ise yeminli mavi müşavirlik veya serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatlarına sahip ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetki verilmiş kişilerdir. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun yetki vereceği kişiler için belirli şartlar belirlenmiştir. Kişiler bu şartları sağladıktan sonra, bağımsız denetçi olmaya hak kazanırlar.

Bu makalenin amacı, bağımsız denetim mesleğine gönüllü, istekli olarak girmek isteyenlerin giriş süreçleri ve kontrol altında ya da kontrol dışı nedenlerle çıkış yapan kişilerin ilişkin süreçler ayrıntılarıyla dikkate alınıp incelemeye çalışmaktır.

2.LİTERATÜR TARAMASI

Literatürde, Bağımsız Denetim mesleğine dair çalışmaların yanında, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun yayınlamış olduğu raporlardan ve bağımsız denetim yönetmeliklerinden yararlanılmıştır. Bağımsız denetim mesleğine giriş ve çıkış sürecine ilişkin kapsamlı bir araştırmaya ulaşılamadığı için konuya yakın ve ilgili araştırmalardan bilgiler elde edilmiştir. Edinilen bilgiler doğrultusunda meslek mensuplarının büyük bir kısmının bağımsız denetçi olmadan önce de bir meslekte bulunmaları ve ülkemizde bağımsız denetimin uyum sağlama sürecinde bir meslek olması, meslekten çıkış sürecindeki en önemli iki etken olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu etkilerin yanında bağımsız denetim piyasası için bir eşitsizlik de söz konusudur. Piyasa eşitsizliği nedeniyle birçok bağımsız denetim meslek mensubu

3.BAĞIMSIZ DENETÇİLİK MESLEĞİNE GİRİŞ

Öncelikle, ülkemizde kamu denetiminin dışında 3 ayağı bulunmaktadır; Kurumların kendi içerisinde uyguladıkları denetim faaliyetleri, Maliye Bakanlığı

tarafından uygulanan vergi bazında incelemeler ve son olarak belli şartları sağlayan özel kurumların mali ve finansal açıdan, bağımsız denetçiler tarafından yapılan denetim olan bağımsız denetimdir (Coşkun ve Aydın, 2018:2367). Denetim finansal tablolar ve diğer finansal bilgiler dâhil olmak üzere denetime tabi konuların belirlenmiş bir kıstasa uyumlu olup olmadığı hususunda kullanıcılara TDS (Türkiye Denetim Standartları) çerçevesinde güvence sağlayacak bir görüş oluşturulması amacı ile yapılır. Denetim, Türk Ticaret Kanunu, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve diğer mevzuat hükümleri uyarınca denetime tabi tutulan konularda yapılır. Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre denetlenmesi öngörülen finansal tablolar, yıllık faaliyet raporları, riskin erken saptanması ve yönetimine ilişkin sistemler ile sair mevzuat uyarınca doğrudan veya dolaylı olarak denetim kuruluşları ve denetçiler tarafından denetlenmesi, incelenmesi veya değerlendirilmesi öngörülen diğer hususlara ilişkin konuları kapsar (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 2012).

Kişilerin, bağımsız denetçi olarak KGK tarafından yetkilendirilmeden önce karşılamaları gereken koşullar söz konusudur. Bunlar Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 15. maddesinin 1. fıkrasında aşağıdaki şekilde belirtilmiştir;

a) Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilgiler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurulunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olması veya diğer öğretim dallarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkrada belirtilen bilim dallarından en az lisansüstü seviyesinde diploma almış olması,

b) Meslek mensubu olması,

c) Türkiye’de yerleşik olması,

ç) Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunması,

d) 15’inci maddede belirtilen uygulamalı mesleki eğitimi tamamlamış olması,

e) 16’ncı maddede belirtilen denetçilik sınavında başarılı olması,

f) 26/9/2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 53 üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûmiyeti olmaması,

g) Faaliyet izninin daha önce Kurum tarafından 42. maddenin birinci fıkrasının (c) bendi dışındaki bentlerinden biri nedeniyle iptal edilmemiş olması,

ğ) Bağımsız denetim mesleğinin gerektirdiği şeref ve haysiyete uymayan bir durumunun bulunmaması, olumsuz bir itibara sahip olmaması, şartlarını taşıması gerekir.

Burada bahsedilen 15.madde ve 16.madde meslek mensuplarının yetenekleri ve tecrübeleri ile ilgilidir. Bağımsız denetçi adayının uygulamalı mesleki eğitimi almış olması ve bağımsız denetçilik sınavında başarılı olması gerekir.

Burada mesleğin gerektirdiği güven ve şeffaflık, son maddede açık bir şekilde açıklanmıştır. Bağımsız denetimi yapacak kişilerin, meslek etiğine dikkat etmeleri oldukça önemlidir. Kişilerin denetim yaparken karşılaşılabilecekleri suçları kendilerinin işlememesi oldukça önemlidir. Bağımsız denetimin bir kamu hizmeti olması, bu şartları gerekli kılar. Yukarıda bahsi geçen tüm suçlar bağımsız denetimin temelini oluşturan ilkelere tamamen karşıttır.

3.1 Bağımsız Denetçilik Sınavı

Bir diğer bağımsız denetçi olmak için önemli şart ise denetçilik sınavıdır. Sınav Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yapılır. Sınava girebilmek için adayın bağımsız denetim yönetmeliğindeki 15.Maddenin 1. Fıkrasının (a) bendindeki lisans veya lisansüstü eğitim mezunu olma koşulunu sağlaması gerekmektedir. Sınavın konuları ise aşağıdaki şekildedir;

- 1) Muhasebe
- 2) Muhasebe Standartları
- 3) Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Finansal Yönetim,
- 4) Denetim
- 5) Genel Hukuk Mevzuatı
- 6) Sermaye Piyasası, Bankacılık, Sigortacılık Ve Özel Emeklilik Mevzuatı

Bu konuların sorumluluğuyla ilgili olarak, aday eğer temel alanında yetkilendirilecek Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ise 2,3 ve 4 numaraları konulardan, Yeminli Mali Müşavir ise de 2 ve 3 numaralı konulardan sorumludur. Sermaye piyasası, bankacılık, sigortacılık ve özel emeklilik alanlarında da yetkilendirilmek isteyenler 6. konudan ayrıca sınava tabi tutulurlar. Sınavdaki konulardan her birinden yüz üzerinden en az 60 puan almak ve konuların sınav puanlarının aritmetik ortalamasının yüz üzerinden en az 70 olması ile adayın denetçilik sınavı başarılı sayılır. Aşağıda yıllar itibariyle bağımsız denetçilik sınavına başvuran kişi sayısı verilmiştir;

Tablo 1: Bağımsız Denetçilik Sınavlarına İlişkin İstatistik Bilgiler

Yıllar		Sınava Başvuru Yapanlar					
		Başvuran Aday Sayısı	Sınava Giren Aday Sayısı	Sınavı Geçerli Aday Sayısı	Sınava Başvuranların Mesleki Unvanı		
					YMM	SMMM	Diğer
2013	2013/1	-	-	-	-	-	-
	2013/2	1545	1316	1316	56	1171	318
2014	2014/1	1443	1278	1278	72	1115	256
	2014/2	1408	1214	1214	14	1128	266
2015	2015/1	1518	1351	1351	7	1191	320
	2015/2	1379	1292	1292	10	1094	275
2016	2016/1	1461	1247	1246	11	1192	258
	2016/2	1453	1273	1273	15	1153	285
2017*	2017/1*	1591	1376	1591	13	1311	267
	2017/2	1955	1685	1955	17	1640	298
2018	2018/1	1845	1553	1844	32	1479	334
	2018/2	1759	1511	1510	26	1429	304
2019	2019/1	2101	1825	1825	74	1714	313
	2019/2	2838	2460	2460	82	2325	431
Toplam		22296	19381	19378	429	17942	3925

Kaynak: Kamu Gözetimi Kurumu (2019)

Sınavlarda YMM ve SMMM' ler için kolaylık sağlanmıştır. Çeşitli konulardan muaf olmaları, iş potansiyeli yüksek ve gelişmekte olan bu sektöre adım atmaları için birer isteklendirme kaynağı olmuştur.

3.2 Sınavsız Bağımsız Denetçi olmak

Gerekli olan sınav koşulu için bir istisna söz konusudur. Resmi Gazete 'de yayım tarihi 26/12/2020 olan Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin, Denetçilere İlişkin Geçiş Hükümleri kısmının Geçici 1.Maddesinde Yeminli Mali Müşavir Olmaya hak kazananlar ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olmaya hak kazanan 15 yıllık tecrübeye sahip olanlar, 31/12/2014 tarihine kadar başvurduğu şekilde çeşitli eğitim programlarının başarıyla tamamladıktan sonra sınav şartını sağlamış olurlar.

Bütün koşulları sağlamış olan adaylar, Kamu Gözetimi Kurumu tarafından Bağımsız Denetçi olarak yetkilendirilir. Ülkemizde 31/12/2019 Tarihi itibarıyla toplam yetkilendirilen denetçi sayısı 18.621'dir. Bu sayının 3.069'unu Yeminli Mali Müşavirler, 15.552'sini de Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler oluşturmaktadır.

3.3 Uygulamalı Mesleki Eğitim

Bağımsız denetçi adayının bağımsız denetçi yanında ya da denetim kuruluşunda 3 yıl süreyle mesleki konularda uygulamalı eğitim almış olması gerekmektedir. Aday yönetmelikteki ilgili alanların birinden lisansüstü diploma almış veya SMMM olarak staj yapacak ise bu süre 2 yıldır. Bu süre içerisinde adaylar denetçi

yardımcısı olarak adlandırılırlar. Adayın en az 15 yıllık bir mesleki tecrübesi var ise uygulamalı mesleki eğitim şartı aranmamaktadır. Bu sürenin alınan mali müşavirlik ruhsatlarıyla birleştirildiğinde uzun olması, bağımsız denetimin ana fonksiyonlarından olan “güven sağlamak” fonksiyonu ile ilişkilendirildiğinde anlam kazanmaktadır. Kişilerin mesleki tecrübeleri, onların denetim sırasında hata yapma olasılığını azaltacaktır. Nitekim Van ilinde yapılmış bir araştırmada, bağımsız denetim yetkisine sahip kişilerin uygulamalı mesleki eğitimin gerekli olduğunu ve bu eğitimin tamamlanma şartının, denetim başarısını arttırdığı yönünde olduğu ortaya çıkmıştır (Demir vd. , 2016: 51-52).

Bağımsız denetimin yapılması için, bağımsız denetçilerin dikkat ve özveri sahibi olmalarının yanında tecrübeli olmaları gerekir. Bağımsız denetçilerin etik davranış sahibi, bağımsız ve mesleki özen gösteren, gerekli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip olması istenmektedir. Dikkatsiz, özverisiz, tecrübesiz bir bağımsız denetçinin tarafsızlık, dürüstlük, sır saklama gibi etik kurallara dikkat etmeden, bilgi ve tecrübe eksikliği ile hatalı denetim yapma olasılığı yüksektir. İhtiyaç duyulan alanda nitelikli insan gücünün yetiştirilmesi için daha profesyonel bir model olan, uygulamalı eğitim modellerinin önemi oldukça fazladır (Sarıbyık, 2019: 8). Bu süreç, kişi bağımsız denetçi olarak yetkilendirildikten sonra da devam etmektedir. Etik kuralların önemi, sahip oldukları mesleki bilgi ve becerilerinin geliştirilmesi amacıyla mesleki eğitimleri yetkilendirildikten sonra da devam etmelidir.

3.4 Bağımsız Denetim Şirketi

Meslek Mensupları Kamu Gözetimi ve Muhasebe Denetim Standartları Kurumuna başvuru yaparak isteği doğrultusunda bir bağımsız denetim şirketi kurabilir. Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 13’üncü maddesinde ve Bağımsız Denetim Yetkilendirme Tebliğinin 5’inci maddesine göre; Sermaye şirketi olarak SMMM ve YMM ruhsatına sahip meslek mensupları tarafından kurulabilir. Ruhsatı olmayan bir kişi bağımsız denetim şirketine ortak olamaz. Denetçilerin bağımsız denetim ruhsatına sahip olması ve tam zamanlı istihdam edilmesi gereklidir. Şirket içerisinde en az 2 sorumlu denetçi olması gereklidir. Denetçiler ve ortaklar başka bir kuruluştaki denetim faaliyetinde bulunmamalıdır. Kurulacak şirketin unvanında “bağımsız denetim” ibaresinin bulunması gerekmektedir. 2020 senesi için henüz bir veri KGK tarafından paylaşılmamış olup, 31.12.2019 Tarihi itibarıyla Sicile kaydedilmiş faal toplam 318 şirket bulunmaktadır. (Kamu Gözetimi ve Muhasebe Denetim Standartları Kurumu; 2020)

4. BAĞIMSIZ DENETİM MESLEĞİNDEN ÇIKIŞ SÜRECİ

Her meslekte olduğu gibi Bağımsız Denetim mesleğinde de bir çıkış süreci vardır. Bu çıkış süreci, birçok farklı nedenle olabilir. Bu nedenler çıkış yapan

kişinin isteği doğrultusunda veya istek dışı nedenler olarak ayrılabilir. Kişinin ekonomik durumu, isteği doğrultusunda çıkışta en önemli nedendir. Bunun yanında kişi, isteği dışında bir nedenden dolayı da meslekten çıkış yapabilir.

4.1 Vefat Ve Gaiplik Durumu

Meslekten çıkış süreçlerinden birisi de bağımsız denetçinin vefatıdır. Yaşlılık, kaza, sağlık sorunları ve benzeri bir neden ile vefat edebilir. Bir farklı durum ise Gaiplik durumudur. Gaiplik; yitklik, bir kimsenin muhtemelen ölmüş olduğu varsayılarak kaybolması ve uzun bir süre haber alınmaması halinde yargıç kararı ile kişiliğine son verilmesidir. Vefat ve gaiplik halinin nüfus siciline kaydıyla yetki belgeleri geçersiz hale gelir. Yetki belgeleri, denetçinin varisi veya kanuni vekilleri tarafından kuruma teslim edilir.

4.2 Emeklilik

Bağımsız denetim mesleğinde de emeklilik söz konusudur. Emeklilik; bireyin ilerleyen yaşıyla birlikte iş hayatından uzaklaşarak çalışmayı bırakmasıdır. Bağımsız denetçiler için önemli bir kıstas olan tecrübe kıstası, denetçinin yaşanmışlığı ile paralel ilerler. Meslek mensuplarının büyük bir kısmının bağımsız denetimden önce de belirli bir süre çalışmış kişilerden oluştuğu bir gerçektir. 230 Bağımsız denetçi üzerinde (Doğan ve Hilal, 2019;699) tarafından yapılmış bir çalışmada katılımcıların yaş aralığı bilgisi de verilmiştir;

Tablo 2: 230 Bağımsız Denetçiye Ait Yaş Aralıkları ve Dağılımları

YAŞ ARALIĞI	YÜZDE %
30 Ve Altı	7,8
31-40	17
41-50	39
51-60	29,1
61 Ve Üstü	7,1
Toplam	100

Kaynak: (Doğan ve Hilal, 2019;699)

Görüldüğü üzere seçilmiş denetçilerden %75.2 si 41 yaşından büyüktür. Denetim mesleğinin yaş ortalamasının yüksek olması emeklilikle meslekten ayrılma oranının ilerideki zamanlarda yüksek olacağını da göstermektedir. Bu ileri yaş durumunun nedeninin, bağımsız denetçi olmak için tecrübenin gerekmesi, tecrübenin de zaman içerisinde yapılan çalışmalarla kazanılmasıdır.

4.3 Gayri Faal Bulunmak

Sürekli Eğitim Uygulaması ile birlikte meslekten çıkış süreci olarak görülebilecek bir durum ortaya çıkmıştır. Mevzuatın farklı bir yapıda olması, harcanan mesaiye göre ücret beklentisini karşılamama gibi durumlar bağımsız denetçilerin bir kısmının gayri faal duruma geçirmiştir (Akgül, 2019). Öyle ki Sürekli Eğitim Uygulamasının koşullarını sağlamak, Bağımsız Denetimin diğer zorluklarıyla birlikte bir meslekten caydırıcı etken olmuştur.

Denetçilerin 3 sene içerisinde toplam 120 kredi toplama zorunluluğu vardır. Bunların en az 60 kredisi temel mesleki konulardan olmak zorundadır. Gerekli krediyi sağlamak için temel eğitim konularından yüz yüze eğitim alarak ya da lisansüstü eğitim, akademik makale yazmak, fiili denetime katılmak gibi yollar izlenebilir. Üç senelik süre içerisinde en az 5 kredi “Etik Kurallar” ile ilgili olmalıdır. Her sene temel mesleki konularla ilgili 20 kredi toplanmalıdır. Bu 20 denetim ekibinde olan bir denetçi için önemlidir. Örneğin bir denetçi eğer 2019 senesinde gerekli 20 puanı tamamlayamamış ise o denetçi 2020 yılında bir denetim ekibine katılamaz. Eğitim yükümlülüğü, denetçinin sicile kaydı ile başlar. 2018 yılı itibarıyla Sürekli Eğitim koşulunu sağlayamayan denetçiler gayri faal durumuna gelmekte ve denetim yapamamaktadır.

Kurumun 2019 yılı faaliyet raporunda Sürekli Eğitim şartını sağlayan denetçi sayısı 8.073’ tür. Bu sayı toplam yetkilendirilmiş denetçi sayısına (18.621) baktığımızda %43.3 ‘dür. Bu oranın büyük olması Bağımsız denetçi olarak yetkilendirilen kişilerin, büyük bir kısmının mali müşavir olmalarından dolayıdır. Mali müşavirlere bağımsız denetçi olmak yolunda sınavsız hak tanınması veya konulardan muaf tutulması gibi fırsatları çekici gelmiştir. Yetkilendirildikten sonraki süreçte beklentilerin karşılanmaması nedeniyle birçok bağımsız denetçi, gayri faal duruma gelip mesleğe ara vermiş ya da meslekten çıkmıştır.

4.4 Müşteri Bulamama Durumu Ve Rekabet Koşulları

Bir diğer meslekten çıkış süreci ise müşteri bulamamaktır. Bunun nedenlerinden birisi denetlenecek toplam ülke genelindeki işletmenin denetçi sayısından bile daha az olmasıdır. Bağımsız denetime tabi olacak genel şirketlerin ölçütleri 2021 yılı için daha belirtilmemiş olmaktadır. En son 2020 yılı için KGK tarafından aşağıdaki şekilde belirlenmiştir;

Aktif Toplamı 35 Milyon Türk Lirası

Yıllık Net Satış Hasılatı 70 Milyon Türk Lirası

Çalışan Sayısı 175 Kişi

Yukarıdaki üç ölçütten en az ikisinin art arda iki hesap döneminde üstüne çıkan tüm şirketler bağımsız denetime tabidir. Bunun dışında Sermaye Piyasası Kurulu

kapsamında halka açık sayılan şirketler için de farklı ölçütler söz konusudur. Ülke içerisinde bu koşulları sağlayan şirket sayısı 2017 yılı için 6.062' dir. Aynı sene içerisinde toplam bağımsız denetçi sayısı ise 17.606' dır. Kendi nam ve hesabına denetim yapan denetçi sayısı oldukça düşüktür.

Genel olarak denetimi, denetim kuruluşlarında olan denetçiler yapmaktadır. Özellikle Dört Büyükler olarak nitelendirilen denetim şirketlerinin toplam denetim içerisindeki payı %46'dır. Denetime tabi olan şirket sayısı her sene, bağımsız denetçi olarak yetkilendirme sayısından daha az artış göstermektedir (Aykın, 2017). Bu durumda yeni işe başlayan bir denetçinin mesleğini yerine getirebilmesi için bir denetim kuruluşunda iş bulması gerekmektedir.

Denetim kuruluşları için de aynı sorun geçerlidir. Ortalama kazanç ve müşteri bulma imkânı giderek azalmaktadır. Büyük denetim firmaları nedeniyle yarıya düşen müşteri sayısı, yeni kurulan ve var olan denetim kuruluşları için yeterli gelmeyip bağımsız denetçilerin meslekten çıkmasına neden olmaktadır.

4.5 Şirketin Kapanması

Bağımsız denetim şirketlerinin tutunmasını zorlaştıracak etkenler mevcuttur. Bunlardan en önemlisi müşteri sorunudur. Büyük firmalar dışında, özellikle yeni kurulmuş denetim şirketlerinin müşteri bulamaması birçok şirketin kısa bir süre kapanmasına yol açmaktadır.

Bunun yanında bir bağımsız denetim şirketi kurulabilmesi için en az iki ortak Sorumlu Denetçi' nin olması gerekmektedir. Sorumlu denetçi; Belirli bir bağımsız denetim faaliyetinin yürütülmesinden sorumlu tutulan ve bu denetime ait raporun denetimi üstlenenler adına imzalanmasına yetkili kılınan bağımsız denetçilerdir. Asgari denetim ekipleri üç kişiden ve bir yedek denetçiden oluşmaktadır. Ekibin başında bir sorumlu denetçi olması da gereklidir. Ortaklar için YMM ve SMMM şartı da aranmaktadır. Ortakların başka bir şirkette denetim ve yönetim faaliyetleri içinde bulunmaması gereklidir. Ortaklık yapısının bu kadar zorlayıcı olması nedeniyle iki ortaktan birinin ayrılması şirketin kapatılması demektir.

Bağımsız denetimin getirdiği sorumluluğun hafife alınması ve bir yan iş olarak görülmesi nedeniyle bağımsız denetimden ayrılmalar mevcuttur. KGK tarafından uygulanan cezaların maddi olarak şirketleri zorlaması, müşteri bulunamaması, gerekli deneyime sahip bir ekibin kurulamaması bağımsız denetim şirketlerinin faaliyetlerini sonlandırmasına neden olmaktadır.

5. SONUÇ

Ülkemizde daha gelişim aşamasında olan bağımsız denetim için giriş ve çıkış süreçlerinde bir takım sorunlar söz konusudur. Denetçi adaylarında aranan şartların yerine getirilmesinde gerekli özen sağlanmıştır. Adayların denetim mesleğinin önemini anlaması, mesleği yerine getirirken ihtiyatlı davranması önemli bir

konudur. Bu durumun anlaşılabilmesi için adayların belirli bir süre uygulamalı eğitim almaları ya da ilgili konularda yüksek eğitim almaları istenilmektedir. Meslek mensubu olduktan sonra bile eğitimin devam etmesi ile mesleki yeterliliğin sağlanması istenilmektedir.

Yeni bir fırsat ve ek gelir olarak görülen bağımsız denetim, zor ve uzun süreli bir eylemdir. Yetkilendirilen mali müşavirlerin rekabet koşulları, büyük firmalar ve yetersiz arz, sürekli eğitim koşulunu yerine getirmemelerine neden olmuştur. Bağımsız denetime tabi olmak için aranan şartları sağlayan şirket sayısı bütün denetçiler için yeterli değildir. Özellikle büyük denetim firmalarının rekabet koşullarını zorlaştırması diğer bağımsız denetim firmalarının müşteri bulamaması sonucu meslekten çekilmelerine neden olmaktadır.

Bağımsız denetim mesleğini icra eden kişilerin mali müşavir olmaları nedeniyle çıkış sürecini kolaylaştırmaktadır. Genel olarak baktığımızda bağımsız denetim mesleğinde çıkışların nedenleri; müşterilerin algısı, rekabet koşullarının zorluğu, ek gelir olarak algılanması, müşteri arz eksikliği, denetim şirketi yapısının karmaşık olmasıdır.

Bu nedenlerin ülkemizdeki muhasebe standartları ve muhasebe kültürümüz ile ilişkisi değerlendirilmelidir. Küreselleşme ile birlikte bağımsız denetim kültürünün yapısı, ülkemizde son on yılda temel oluşturmaya başlamıştır. Bir kişinin mesleği, onun ömür boyunca yapacağı bir eylem olmaktadır. Bağımsız Denetim bu konuda henüz yeni bir meslektir uzun süreli bir örnek, birikim hatta yeterince çalışma ortaya konulmamıştır. Bir mesleği ömür boyu gerçekleştirecek bireylerin manevi ihtiyaçlarının yanında, çalışmasına ve mesleğine bağlı olarak bir takım maddi beklentileri oluşmaktadır.

Bağımsız denetim mesleğinin birçok meslek mensubu için bu beklentileri karşılamadığı açıkça görülmektedir. Mesleğin bu yapısının yanında bu mesleği yapacak kişilerin birçoğunun yaşça ilerlemiş ve mali müşavirlik mesleğini yapan kişiler olduğunu unutmamalıyız. Bu durumun sonucunda bireylerin mesleğini çok önceden belirlemiş ve maddi, manevi ihtiyaçlarını karşılamış kişilerin olması mesleğe giriş ve çıkışta etkisini göstermiştir. Mesleğe giriş yapabilecek kişilerin belirli bir gelire sahip zaten bir mesleği icra eden kişilerden oluşması da mesleğin sürekliliğini zorlaştırmaktadır. Bağımsız denetim mesleğine giriş ve çıkış süreçlerindeki kavramlar, etkiler ve nedenler ele alındığında; ülkemizde bağımsız denetim mesleği, bir meslek olma yolunda yavaş ilerleyen fakat geleceğe dönük bir meslektir.

KAYNAKLAR

AK, B., (2017), “Denetim Mesleğinin Ülkemizdeki Serüveni Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, Vergi Bülteni, 7, <https://www.konseydenetim.com.tr/bulten/Bulten-7.pdf> , (Erişim 12/01/2020)

AKGÜL, T., (2019) “Sürekli Eğitim Yükümlülüğü Meslek Mensuplarını Bağımsız Denetçilikten Vazgeçirdi”, <http://www.vergisorumlari.com.tr/yazi/taner-akgul/surekli-egitim-yukumlulugu-meslek-mensuplarini-bagimsiz-denetcilikten-vazgecirdi/165>, (08.01.2021)

AYKIN, H.,(2017), “Bağımsız Denetçi Olsam mı? Olmasam mı ? Bağımsız Denetim Piyasası Ve Arz Talep Dengesizliği Üzerine Bir Analiz”, <https://vergidosyasi.com/2017/04/13/bagimsiz-denetci-olsam-mi-olmasam-mi-bagimsiz-denetim-piyasasi-ve-arz-talep-dengesizligi-uzerine-analiz/> , (Erişim 11/01/2021)

COŞKUN, A. ve AYDIN M. (2018). “Bağımsız Denetçiler Ve Sayıştay Denetçilerinin Mesleki Eğitim Süreçlerine İlişkin Mukayeseli Bir Araştırma” . OPUS–Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi, 9(16), 2364-2387. DOI: 10.26466/opus.470223

DEMİR, M., ÇİÇEKAY, H., ARSLAN, Ö., ARSLAN, E., (2016) “Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetçilik Mesleği Hakkında Düşünceleri: Van İlinde Bir Araştırma”, C.Ü. İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi, 17(1), 37-56

DOĞAN, B., HİLAL, E., “Bağımsız Denetçilerin KGK’nin Görev Ve Yetkilerinin Kapsamı Üzerine Bir Araştırma” ,(2019), 2. Uluslararası Erciyes Bilimsel Araştırmalar Kongresi Tam Metin Kitabı, 687-708.

İLHAN, S., (2008), “ Yeni Kapitalizm ve Meslek Olgusunun Değişen Anlamları Üzerine”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 21, 313-328.

KARADENİZ, Y., (2019) “Türkiye’de Bağımsız Denetim Sistemindeki Gelişmeler: Denetim Kuruluşlarında Çalışan Denetçilere Yönelik Bir Araştırma”, Muhasebe Ve Finansman Dergisi, Temmuz, 173-192,

KAYA, G., (2020), “ Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Konusundaki Düşüncelerine İlişkin Bir Araştırma”, Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 30(2), 335-352.

KGK Bağımsız Denetim Yönetmeliği, (26 Aralık 2012), kgk.gov.tr, (Erişim Tarihi: 3 Ocak 2021).

SARIBIYIK, M., (2019) “Mesleki Eğitimde +1 Uygulamalı Eğitim Modeli”, SETA Yayınları, 292, İstanbul

SÖNMEZ, A., ERSOY, A., (2006), “Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi”, BİLİG, 36, 69-91, Ankara

T.C. MALİYE BAKANLIĞI MALİ SUÇLARI ARAŞTIRMA KURULU BAŞKANLIĞI, (2020) “Bağımsız Denetim Kuruluşları Sektör Araştırma Raporu”, Ankara

TÜRMOB – TESMER, (2013), Mesleki Uyum Eğitimi, Denetim Cilt I, Tesmer Yayınları, Ankara.