

## **TÜRKİYE’DE BAĞIMSIZ DENETÇİLİK VE BAĞIMSIZ DENETÇİNİN SORUMLULUĞU**

**Prof. Dr. Yasemin KÖSE**  
Bülent Ecevit Üniversitesi, İİBF  
yekose@gmail.com

**Arş. Gör. Selim ERTAN**  
Bülent Ecevit Üniversitesi, İİBF  
selimertan@outlook.com

### **ÖZET**

*Günümüz ekonomileri gelişip ilerledikçe, ortaya çıkan bilgilerinde niceliği artmaktadır. Bu bağlamda bilgilerin güvenilirliği sorgulanmakta dolayısıyla karar alıcılar açısından güvenli bilgi ihtiyacı doğmaktadır. Ticari hayatta belirli sınırlar içerisinde güvenilir bilgiyi sunmakta büyük rol oynayanlar bağımsız denetçilerdir. Bağımsız denetim unsurunun ayrılmaz bir parçası olan bağımsız denetçiler, faaliyetlerini sürdürürken bir takım sorumlulukları da yüklenmektedirler. Bağımsız denetimin yürütülmesinde çeşitli mevzuat ve standartlara uyma yükümlülüğü olan bağımsız denetçilerin sorumlulukları bu çalışmanın ana amacını oluşturmaktadır. Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetçilerin sorumluluklarını 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, KGK Bağımsız Denetim Yönetmeliği ve SPK Bağımsız Denetim Standartları Hakkındaki Tebliğ (Seri:X, No:22 ) ve denetim standartları açısından ele alan bu çalışma, bir içerik analizi niteliğindedir.*

**Anahtar Kelimeler:** *Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu, Türkiye Mevzuatı.*

## **INDEPENDENT AUDITING IN TURKEY AND INDEPENDENT AUDITOR RESPONSIBILITY**

### **ABSTRACT**

*As economies of today develop and progress, quantity of information increases. In this context reliability of available information is questioned and a requirement for reliable information is born for decision makers. Independent auditors, within certain limits, play an important role for the presentation and distribution of reliable information in commercial life. Independent auditors, being an inseparable part of the independent auditing, shoulder certain responsibilities in their ongoing operations. Responsibilities of independent auditors who are liable to comply with various regulations and standards*

*to run their operations constitute the main goal of this study. This study relies on content analysis technique to investigate the responsibilities of independent auditors in Turkey within the framework of Turkish Commercial Code, no. 6102, Independent Auditing By-Law, and CMB Edict Regarding Independent Auditing Standards (Serial: X, No:22) and auditing standards.*

**Keywords:** *Independent Auditing, Independent Auditor's Responsibility, Turkish Regulations*

## **1.Giriş**

Evrensel boyutu her geçen gün artan ticari hayatta, karar alma çerçevesinde elde edilen bilgilerin güvenilirliği önemli bir husus olma niteliğini devam ettirmektedir. Karar alıcılara sunulan bilgilerin güvenilirliği, ticari hayatın karmaşıklaşan yapısıyla birlikte daha da önemini artırmaktadır. Bilginin güvenilirliği, bilgiyi kullanan ile bilgiyi sunan arasında çıkar anlamında bir farklılık söz konusu olduğunda daha da anlam kazanmaktadır.

Sunulan bilgilere olan güvenilirlik ihtiyacı bağımsız denetim gereksinimi ortaya çıkarmıştır. Bu bağlamda denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk seviyesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanır toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir (Güredi, 2014:11).

Karar alıcıların bilgiye erişmede yaygınlıkla kullandıkları araçların başında finansal tablolar gelmekte ve bu tabloların güvenilir bilgi kaynağı olma niteliği önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesiyle ilgilidir. Bu bağlamda finansal tabloların bağımsız denetimi yapılmakta ve ortaya bir görüş sunulmaktadır. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'nın Bağımsız Denetim Standartları Hakkındaki Tebliği'nde (Seri:X, No:22- Madde 3) finansal tabloların bağımsız denetiminin amacı, işletme tablolarının saptanmış ölçütler çerçevesinde faaliyet sonuçlarını ve finansal durumunu gerçeğe uygun bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır. Bağımsız denetçinin görüşü, karar alıcılara makul bir güvence sunmakta ve finansal tabloların güvenilirlik derecesini artırmaktadır.

Bağımsız denetim faaliyetinin bağımsız denetçi olmadan yürütülemeyeceği yadsınamaz bir gerçektir. Bu bağlamda, ülkemizde faaliyet gösteren bağımsız denetçiler, faaliyetlerini sürdürürken bir takım mevzuat ve standartlara uymak yükümlülüğündedirler. Dolayısıyla bu mevzuat ve standartlar kapsamında bağımsız denetçilere yüklenen bir takım sorumluluklar bulunmaktadır. Bu çalışmanın ana amacını da bu sorumluluklar oluşturmaktadır.

Çalışmada, bağımsız denetçilerin sorumlulukları 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, KGK Bağımsız Denetim Yönetmeliği, SPK Tebliği ve Bağımsız Denetim Standartları-Türkiye Denetim Standartları açısından ele alınacaktır. Çalışma bu açıdan bir içerik analizi niteliğindedir. Çalışmada öncelikle daha önce yapılmış çalışmalar ele alınacak ve ilerleyen bölümlerde 6102 Türk Ticaret Kanunu, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), Sermaye Piyasası Kurulu Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22) ve Türkiye Denetim Standartları açısından bağımsız denetçinin sorumluluğu incelenecektir.

## **2. Türkiye’de Bağımsız Denetçilik ve Bağımsız Denetçi**

Türkiye’deki bağımsız denetçilik ve bağımsız denetçi kavramlarına değinmeden önce, denetim kavramını tanımlamak gerekmektedir. Denetimin, birçok tanımının olmasına karşılık en çok kabul edilen tanıma göre, ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk seviyesini araştırmak ve sonuçları ilgili taraflara bildirmek amacıyla tarafsız bir şekilde kanıt toplayan ve bu kanıtları değerlendirerek raporlayan sistematik bir süreçtir. Bağımsız denetimin amacı, denetlene finansal tabloların kullanıcılarına makul güvence vermek ve bu bilgilere olan güven düzeylerini artırmaktır (Karacan & Uygun, 2016:36).

KGK Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nde ise bağımsız denetim 1. Bölümün 4. Maddesinde açıklanmıştır. İlgili maddeye göre bağımsız denetim, finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını ifade etmektedir. İlgili yönetmeliğin yine aynı maddesinde ise bağımsız denetçilerin, YMM veya SMMM ruhsatını almış ve KGK tarafından yetkilendirilmiş kişilerin olduğu belirtilmiştir. Bağımsız denetime tabi olacak kuruluşlar ise, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun yetkisiyle Bakanlar Kurulu tarafından belirlenir. Bakanlar Kurulu zorunlu bağımsız denetime tabi olacak kuruluşlar için çeşitli ölçütler belirlemekte ve 2015 yılı için bu ölçüt, 50 milyon TL aktif toplamı, 100 milyon net satış hasılatı ve 200 çalışan olarak belirlenmiştir (Karacan & Uygun, 2016:57).

Türkiye’de bağımsız denetim konusunda yetkili organ, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)’dur. Bağımsız denetim faaliyetini yürütecek olan denetim kuruluşları, KGK’nın Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nin 13. Maddesinde ifade edilen şartları sağlayarak KGK’dan yetki alması gerekmektedir. Yine aynı şekilde bağımsız denetçi olabilmek için, 4.maddedeki şartlara ilaveten ilgili yönetmeliğin 14. Maddesinde belirtilen özelliklere haiz olmak, uygulamalı mesleki eğitim almak ve kurumca yapılan denetçilik sınavından başarılı olarak yetki belgesi alması gerekmektedir.

## **3. Denetçinin Sorumluluğu Konusunda Daha Önce Yapılmış Çalışmalar**

Bağımsız denetçinin sorumluluğunu inceleyen Türkiye’de yapılan çalışmalara bakıldığında genel anlamda iki alanda yoğunlaşmanın olduğu görülmektedir. Bunlardan ilki, hileli finansal raporlama açısından bağımsız denetçinin sorumluluğu, diğeri ise 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu kapsamında incelenen denetçinin sorumluluğudur. Hileli finansal raporlama kapsamında bağımsız denetçinin sorumluluğunu ele alan çalışmaların büyük çoğunluğunda, Türkiye’deki Bağımsız Denetim Standartları, KGK’nın yayınlamış olduğu Bağımsız Denetim Yönetmeliği ve Sermaye Piyasası Kurulu’nun yayınlamış olduğu tebliğ dikkate alınarak değerlendirmelerde bulunulmuştur. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde yapılan çalışmalarda ise, kanunun getirdiği yeni düzenlemelerle birlikte denetimin ve denetçinin niteliği, denetime tabi olan işletmelerle birlikte denetçinin sorumlulukları gibi bazı ana başlıklar çerçevesinde değerlendirmeler yapılmıştır. Bu değerlendirmelerle birlikte kanunun öngördüğü düzenlemelere yönelik

yapılan eleştiriler ve tartışmalarda dikkate alınmıştır. Yapılan çalışmaların çoğunluğunu kavramsal çalışmalar oluşturmaktadır. Bu bağlamda bakıldığında, ampirik çalışmaların sayıca az olması dikkat çekicidir.

**Tablo 1. Denetçinin Sorumluluğu Kapsamında Daha Önce Yapılan Çalışmalar**

<b>Hile ve Hata Kapsamında Yapılan Çalışmalar</b>	
Erol (2008)	Çalışmada yolsuzluklar, hatalar ve hilelere ilişkin bilgiler verilirken eski Türk Ticaret Kanunu'na göre denetçinin sorumlulukları ile yeminli mali müşavirlerin bu konudaki sorumluluklarına değinilmiştir. İşletmedeki yolsuzluklarla mücadelede kurumsal yönetim ve denetimin önemini vurgulamıştır.
Kandemir (2010)	İşletmenin aldığı cezalarla, hile, usulsüzlük ve bağımsız denetim arasındaki ilişki lojistik regresyonla araştırılmış ve cezaların hile ve usulsüzlüklere değil, yanlış, yalan ve eksik açıklamaya verildiği saptanmış, ayrıca denetim sonucu olumlu olmayan görüşlerin cezaları azalttığı görülmüştür. Çalışmaya göre denetçiler hilede sorumluluğun müşteride olduğu kanısında oldukları ifade edilmiştir.
Öcal & Uçma (2011)	Dört büyük denetim firmasındaki denetçilere yönelik anket çalışması yapılarak yapısal eşitlik modeli ile ampirik bir analiz yapılmış ve bağımsız denetçilerin %74'ünün hileli finansal raporlama ile karşılaştıklarını belirterek, denetçinin sorumluluğunun etiksel değerlere bağlı olarak ortaya çıktığı ifade edilmiştir.
Varıcı (2012)	Çalışmada hileli raporlama durumunda ihbar yükümlülüğü ele alınarak denetçilerin böyle bir durumda şartlı görüş yada görüş bildirmekten kaçındıklarını ifade edilmiştir.
Kandemir & Kandemir (2013)	Hile ve hatalar karşısında denetçilerin sorumluluk algılarını 39 denetim kuruluşundan alınan anket yanıtları ve frekans analizi ile değerlendiren çalışma, denetçilerin, sorumlulukları belirli şartlar altında paylaşma eğiliminde olduğunu ifade etmiştir.
Bulca & Yeşil (2014)	Hile durumundaki sorumluluğa TDS açısından bakarak, KGK'nın getirdiği düzenlemeler üzerinde durularak, yasal olarak denetimin zorunluluk kapsamının genişletilmesi konusunda önerilerde bulunmuşlardır.
Kıracı & Şengül Çelikay (2014)	Çalışmada iç denetçilerin hile ve usulsüzlükler karşısındaki sorumluluklarını ele alınarak kavramsal çerçeve çizilmiştir.

<b>6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Yapılan Çalışmalar</b>	
Aslan (2011)	Çalışmada kanunun getirdiği düzenlemelerle ilgili denetçinin niteliklerini irdelenmiştir.
Yanık (2013)	TTK ile birlikte gelen yeni düzenlemelerle birlikte borç-alacak denetiminde denetçinin sorumluluğu üzerinde durulmuş ve bu sorumluluğu hafifletecek önerilerde bulunulmuştur.
Köksal (2013)	Risk ve yönetimi ele alınarak, bu konudaki bazı maddelerin çatıştığını ayrıca risk yönetimine ilişkin düzenlemelerin daha geniş bir tabana yayılması gerektiği ifade edilmiştir.
Karakoç (2013)	TTK ile birlikte denetçinin sorumluluğunu irdelenmiş, KGK'nın kurulması ile denetim kavramının tek çatı altında toplamının getirdiği büyük sorumluluğa dikkat çekilmiştir.
Dal & Çalışkan (2013)	Denetçi kusurundan ve sır saklamadan doğan sorumluluklar ele alınarak, TTK'nın bağımsız denetim ve denetçi unsurlarını ön plan çıkardığını ifade ederek ve uygulamadaki engellere değinilmiştir.

#### **4. Türkiye'deki Yasal Mevzuat Kapsamında Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu**

Çalışmanın bu bölümünde, bağımsız denetçinin sorumluluğu Türkiye'deki çeşitli düzenlemeler çerçevesinde ele alınacaktır. Bir diğer ifadeyle, bağımsız denetçinin sorumluluğu,

- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu Bağımsız Denetim Yönetmeliği,
- SPK Bağımsız Denetim Standartları Hakkındaki Tebliğ (Seri:X, No:22) ve
- Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde bağımsız denetçinin sorumlulukları irdelenecektir.

##### **4.1. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu**

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, gelişen koşullar ve Türkiye'deki ticari faaliyetlerin ortaya koyduğu gereksinimler neticesinde hazırlanmış ve 13 Ocak 2011 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde kabul edilmiş ve 14 Şubat 2011 tarihinde resmi gazetede yayınlanmıştır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile ticari hayatı daha kapsamlı bir şekilde ele alan ve radikal değişiklikler içeren bir kanun ortaya konulmuştur. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile kurumsal yönetim, iç denetim, bağımsız denetim, finansal raporlama, risk yönetimi gibi birçok alanda yapılan kapsamlı düzenlemeler, Türk ticaret hayatına girmiştir (Köksal, 2013:309). Türk Ticaret Kanunu'nun üçüncü bölümü denetleme başlığı altında açılmış olup, 397. Maddesinde genel olarak denetimi ve denetim kapsamı ele alınmıştır. 397. maddenin birinci fıkrasına göre, Bakanlar Kurulu

tarafından belirlenecek olan denetime tabi şirketlerin ve şirketler topluluğunun (TTK, md.398-4), finansal tabloları denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayınlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenmesi ifade edilmiştir. Bununla birlikte, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı da denetim kapsamının içinde olduğu belirtilmiştir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, selevi olan kanuna göre denetim unsurları ve denetçilere ilişkin maddelere daha fazla yer verirken, bazı unsurları da ilk defa bünyesinde barındırmaktadır. Bununla birlikte, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda bağımsız denetçinin sorumluluğu incelendiğinde ise, belirli maddeler ve başlıklarla bu konunun kanunda yer aldığı görülmektedir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda bağımsız denetçinin sorumluluğu aşağıdaki başlıklar ve unsurlar çerçevesinde kanunda yer edinmiştir:

- Sır saklamadan doğan sorumluluk
- Denetçinin kusurlu hareketi nedeniyle doğan sorumluluk
- Risklerin tespiti ve yönetilmesine ilişkin sorumluluk

**Denetçinin Sır Saklamadan Doğan Sorumluluğu:** 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, denetçilerin sır saklamadan doğan sorumluluğu 404. Maddede açıklamıştır. İlgili madde gereğince, denetçi ve özel denetçi, bunların yardımcıları ile denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklama sorumludurlar. Denetçilerin, faaliyetleri sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamazlar. Kasten veya ihmal ile yükümlerini ihlal edenler şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumludurlar. Zarar veren kişi birden fazla ilse sorumluluk müteselsildir (TTK, Md. 404-1, Değişik birinci cümle, 26/6/2012-6335/21 md.).

Türk Ticaret Kanunu'nun bu maddesinde ifade edildiği gibi, işletmede denetim faaliyetini yürüten denetçiler, denetim esnasında öğrendikleri sır niteliğindeki bilgileri saklamakla yükümlüdürler. Ayrıca maddede, denetçinin öğrendiği bu sırrı saklamayıp izinsiz paylaşması ve işletmenin (ve bağlı işletmelerin) bu durum sonucu bir zarara uğraması halinde, bu zarara karşı denetçi tekil ya da müteselsil olarak sorumludurlar. Burada dikkat çeken nokta ise, bu maddenin, sırrının denetçi tarafından izinsiz açıklanarak zarara uğrayan işletmeye, zararın tazmini imkânının doğmasıdır.

404. maddenin ikinci fıkrasına göre, birinci fıkrada öngörülen yükümlüğün yerine getirilmesinde ihmali bulunan kişiler hakkında, verdikleri zarar sebebiyle, her bir denetim için yüz bin Türk Lirasına, pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerde ise üç yüz bin Türk Lirasına kadar tazminata hükmedilebilir. İhmalleriyle zarara sebebiyet veren kişilere ilişkin bu sınırlama denetime birden çok kişinin katılmış veya birden çok sorumluluk doğurucu eylemin gerçekleştirilmiş olması hâlinde uygulandığı gibi, katılanlardan bazılarının kasıtlı hareket etmiş olmaları durumunda da geçerlidir (TTK, Md.404-2). Bu hükümlerle birlikte maddenin takip eden fıkralarında ise, işletmede denetim faaliyetini yerine getirenin bir sermaye şirketi olması halinde ise, sorumluluk kapsamına kuruluşun yönetim kurulu ve üyeleri ile çalışanlarda girmektedir. Ayrıca kanun, sır saklamadan doğan sorumluluğun sözleşme ile ortadan kaldırılamayacağını

hatta daraltılamayacağını ifade ederek, denetçinin bu maddeden doğan sorumluluğuna ilişkin istemler rapor tarihinden başlayarak beş yılda zamanaşımına uğrayacağını belirlemiştir (TTK, md.404-3-4-5).

**Denetçinin Kusurlu Hareketi Nedeniyle Doğan Sorumluluk:** 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda denetçinin bir diğer sorumluluğu ise denetim görevini ifa ederken kusurlu hareketinden doğan sorumluluğudur. 6102 sayılı kanunun 554. Maddesinde yer alan bu sorumluluk şöyle ifade edilmiştir: şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçi ve özel denetçiler, kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumludurlar (TTK, md.554). Denetçinin kusurlu hareketinden dolayı ortaya çıkan zarar ise 555. Maddede ifade edilmiştir. Maddeye göre, şirketin uğradığı zararın tazminini, şirket ve her bir pay sahibi isteyebilmektedir. Pay sahipleri zarar tazminatı ancak şirkete ödenmesini isteyebilmektedirler. Pay sahibinin açtığı davayı hukuki ve maddi sebepler haklı gösterdiği takdirde, mahkeme, dava giderleriyle avukatlık ücretini, bu giderler davalıya yükletilemediği hâllerde, davacı pay sahibiyle şirket arasında, hakkaniyete göre paylaşır. Zarara uğrayan şirketin iflası halinde, tazminatın şirkete ödenmesini isteme hakkını şirket alacaklıları da haizdir. Ancak, pay sahiplerinin ve şirket alacaklılarının istemleri önce iflas idaresince ileri sürülür (TTK, md.556-1). Denetçinin kusurlu hareketinden doğan sorumluluk ile sır saklamadan doğan sorumluluğu karıştırılmamalıdır. 554. Maddede sorumluluk kusur ilkesine bağlanmıştır. 404. Madde de ise sır saklamadan dolayı sorumluluk ortaya çıkmakta ve 554. Maddedeki hükümler 404. Maddenin kapsamına giren durumlarda uygulanmayacaktır (Öncü, 2016:1).

**Denetçinin Risklerin Tespiti ve Yönetilmesine İlişkin Sorumluluğu:** 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, işletmelerin karşılaştıkları ya da karşılaşma ihtimalleri olan risklere karşı bir takım düzenlemeleri de içermektedir. Sadece risklerin tespitine ilişkin değil bu risklerin yönetimine ilişkin de düzenlemelerin bulunduğu kanunda, bu durum 378. Maddede açıklanmıştır. İlgili maddeye göre, pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulu, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlüdür (TTK, md.378,1-2). Türk Ticaret Kanunu, bu maddeyle birlikte işletmelerde riskin tespitine ve yönetimine ilişkin önemi vurgulamıştır. Bu bağlamda riskin tespiti ve yönetimine ilişkin düzenlemeyle birlikte, denetçinin bu konudaki sorumluluğu kanunun 398. Maddesinin ikinci fıkrasında açıklanmıştır. Maddeye göre, denetçi, yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için 378. maddede öngörülen sistemi ve yetkili komiteyi kurup kurmadığını, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan, ayrı bir rapor düzenleyerek, denetim raporuyla birlikte, yönetim kuruluna sunar. Bu raporun esasları Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca belirlenir (TTK, md.398-4).

#### **4.2. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) Açısından Denetçinin Sorumluluğu**

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (KGK), 26/9/2011 tarihli 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 2/11/2011 tarihinde resmi gazetede

yayınlanıp yürürlüğe girmesiyle kurulmuştur. KGK'nın temel amacı, yatırımcıların çıkarlarını ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına ilişkin kamu yararını korumak ile doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlamaktır. Bu doğrultuda başta borsa şirketleri, bankalar, sigorta şirketleri olmak üzere belirlenen büyük ölçekli şirketlerin denetimlerini gözetmek ve izlemek için kurulmuştur (www.kgk.gov.tr).

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) açısından denetçinin sorumluluğuna bakıldığında, 660 sayılı KHK ile KGK kapsamında hazırlanıp 26.12.2012 tarihinde resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren bağımsız denetim yönetmeliği kapsamında incelenmesi gerekmektedir. 660 sayılı KHK'nın 24. Maddesinde *denetçinin denetimden doğan sorumluluğu* açıklanmıştır. İlgili maddede, bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin; denetledikleri finansal tablo, bilgi ve raporlara ilişkin olarak hazırladıkları bağımsız denetim raporlarının denetim standartlarına aykırı olması ile bu raporlardaki yanlış, eksik ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararlardan hukuken sorumlu oldukları belirtilmektedir. Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, verdikleri hizmetlerden doğabilecek zararları karşılamak amacıyla genel şartları Hazine Müsteşarlığınca belirlenen sorumluluk sigortası yaptırmak zorundadır. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Hazine Müsteşarlığının görüşü alınarak Kurulca belirlenir (660 KHK, md.24). 660 sayılı KHK'da belirtilen denetçinin sorumluluğu, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda belirtilen denetçinin kusurlu hareketinden doğan sorumluluğu ile örtüşmektedir.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nde beşinci bölüm *denetim kuruluşlarının ve denetçilerin yükümlülüklerini* içermektedir. Bu bağlamda, 19. Maddede denetimlerde *kalite ve güvenilirliğin sağlanması* hususu ele alınmıştır. Bu maddede denetimin kalitesinin ve güvenilirliğinin sağlanması ile denetçinin bu husustaki yükümlülükleri yer almıştır. 20. Madde de ise denetim kuruluşlarının faaliyetlerini asgari şartları KGK tarafından belirlenecek bir kalite kontrol sistemi çerçevesinde yürütmesi gerekmektedir.

İlgili yönetmelikte, denetçilerin *mesleki etik ilkelerine uyma* (dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama, mesleğe uygun davranış) yükümlülüğü belirtilmiştir. Ayrıca yönetmelik gereği, denetim kuruluşları, denetçiler ve denetime katılanlardan, her bir denetimden önce ve her halükarda yılda en az bir kez, bağımsızlık, tarafsızlık ve sır saklamayla ilgili kuruluş politika ve süreçlerine uygun davrandıklarına ve davranacaklarına ilişkin yazılı taahhüt alınması gerekmektedir. Yönetmelik, denetim kuruluşunun ve denetçilerin, denetim faaliyetini esasen ve şeklen bağımsız olarak gerçekleştirmesi gerektiğini 22. Madde de belirtmiştir. Bununla birlikte reklam yasağı (md.23), haksız rekabette bulunmama (md.24), sürekli eğitim (md.25), denetim faaliyetine ilişkin kısıtlamalar (md.26) gibi konular denetçilerin yükümlülüğü olarak yönetmelikte yer almıştır.

Yönetmeliğin 31. Maddesinde ise, *bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olaylara ilişkin denetçinin yükümlülüğü* açıklanmıştır. İlgili maddeye göre, denetim kuruluşu ve denetçi, bilanço tarihinden sonra ancak denetim raporu tarihinden önce gerçekleşen ve finansal tablolarda veya yıllık faaliyet raporunda düzeltme veya açıklama gerektirecek olayları TDS ve ilgili mevzuat çerçevesinde raporunda işlemekle yükümlüdür. Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nde denetim kuruluşlarının ve denetçilerin bir diğer yükümlülüğü ise, *mesleki sorumluluk sigortasıdır*. Yönetmeliğin 33. Maddesinde yer alan bu konu,



İlgili maddeye göre şöyle ifade edilmiştir: Denetim kuruluşlarının ve denetçilerin, üstlendikleri ilk denetim işiyle birlikte başlamak üzere, tüm denetimlerini kapsayacak şekilde mesleki sorumluluk sigortası yaptırmaları şarttır. Yönetmeliğin getirdiği bir diğer yükümlülük ise 35. Maddede açıklanan *saklama ve ibraz etme yükümlülüğüdür*. İlgili maddeye göre, denetim kuruluşları ticari defterlerini, düzenlenen denetim raporlarını elektronik, manyetik ve benzeri ortamlarda tutulanlar dâhil olmak üzere denetim çalışmalarına ve kalite kontrol sistemine ilişkin her türlü belgeyi ekleriyle birlikte on yıl süreyle saklamak zorundadır. Bu hüküm tek başına denetim yapanlar hakkında da uygulanmaktadır. Ayrıca madde gereğince bu belgelerin istenildiğinde ibrazı zorunlu tutulmuştur.

### **4.3. SPK Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri:X, No:22) Açısından Denetçinin Sorumluluğu**

Türkiye’deki denetim alanındaki en kapsamlı düzenlemelerden birini bünyesinde barındıran bir tebliğde Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayınlanmıştır. Sermaye Piyasası Kurulu’nun “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri:X, No: 22)” adlı tebliğ, denetçi ve denetim faaliyeti ile ilgili birçok hususta geniş kapsamlı düzenlemeleri içermektedir. Bu düzenlemelerin içerisinde bağımsız denetçilerin sorumlulukları da yer almaktadır.

Genel olarak bakıldığında SPK’nın Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri:X, No: 22)’inde yer alan sorumluluk hükümleri KGK’nın Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nde aynı zamanda 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda yer alan sorumluluk hükümlerine göre daha ayrıntılı ve geniş kapsamlıdır. SPK tebliğinde yer alan bağımsız denetçinin sorumlulukları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

**Tablo 2. SPK’nın Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri:X, No: 22)’inde Yer Alan Sorumluluk Hükümleri**

❖ Denetçinin işletmenin karşı karşıya kaldığı riskler ve bunların etkilerine yönelik sorumluluğu (1. Kısım, Madde:7)
❖ Sır saklama yükümlülüğü (2. Kısım, Madde:17)
❖ Denetçinin ekip çalışmasındaki görev, yetki ve sorumluluk dağılımı (2. Kısım, Madde:19)
❖ Gözetim ve koordinasyon ile ilgili sorumluluk (2. Kısım, Madde:20)
❖ Hukuki ve cezai sorumluluk (2. Kısım, Madde: 29)
❖ Bağımsız denetimin kalitesinin sağlanmasında sorumlu ortak baş denetçinin liderlik sorumlulukları (4. Kısım, Madde: 5)
❖ Hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık riskinin tespit edilmesi ile ilgili olarak bağımsız denetçinin sorumluluğu (6. Kısım, Madde:1-7)

❖ Bağımsız denetim raporu tarihinden sonra ortaya çıkan olayların açıklanmasındaki sorumluluk (23. Kısım, Madde:8)
❖ Finansal tablolar yayımlandıktan sonraki bağımsız denetçinin sorumluluğu (23. Kısım, Madde:12)
❖ İşletmenin sürekliliğine ilişkin bağımsız denetçinin sorumluluğu (24. Kısım, Madde:5)
❖ Uzman çalışmalarına ilişkin bağımsız denetçi sorumluluğu (28. Kısım, Madde:3)
❖ Bağımsız denetçinin ara dönem finansal tabloların ekinde yer alan bilgilere ilişkin sorumluluğu (34. Kısım, Madde:9)

SPK'nın Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri:X, No: 22)'ine bakıldığında bağımsız denetçilerin sorumluluklarının oldukça fazla yer aldığı görülmektedir. Bununla birlikte, SPK tebliğinde yer alan yukarıdaki sorumluluklardan bazılarını sorumlu ortak baş denetçinin sorumlulukları olarak sınıflandırmak mümkündür. SPK tebliğindeki sorumluluklardan sorumlu ortak baş denetçileri ilgilendiren sorumluluklar, genel anlamda denetim faaliyetinin yürütülmesi, gözetimi, planlanması ve kalitesi gibi unsurlar üzerinde yoğunlaşmıştır. Sözü edilen sorumluluklar şunlardır:

- ❖ Denetçinin ekip çalışmasındaki görev, yetki ve sorumluluk dağılımı (2. Kısım, Madde:19)
- ❖ Gözetim ve koordinasyon ile ilgili sorumluluk (2. Kısım, Madde:20)
- ❖ Bağımsız denetimin kalitesinin sağlanmasında sorumlu ortak baş denetçinin liderlik sorumlulukları (4. Kısım, Madde: 5)

SPK tebliğinde dikkat çekici bir nokta ise, bağımsız denetçinin sorumluluklarından olan hile ve usulsüzlüklere karşı olan sorumluluklarıdır. Bu yükümlülük bağımsız denetçiyi, finansal tablolarda hile, usulsüzlük ve hatadan kaynaklanacak önemli yanlışlıkların bulunmadığına dair makul ölçüde güvence sağlama konusunda sorumlu tutmaktadır. Tebliğde hile ve usulsüzlüklere karşı olan sorumluluklara yönelik ayrı bir kısmın açılması ve bu konunun ayrıntılı bir şekilde ele alınması önemini vurgular niteliktedir.

#### **4.4. Türkiye Denetim Standartları Açısından Denetçinin Sorumluluğu**

Türkiye'de bağımsız denetim konusundaki düzenlemelere bakıldığında SPK'nın Uluslararası Denetim Standartları ile uyumlu olarak yayınladığı tebliğ ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun yayınlamış olduğu Bağımsız Denetim Standartları (BDS) karşımıza çıkmaktadır. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle (KHK) kendisine verilen Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) yayımlama yetkisi çerçevesinde, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) ve Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından yayımlanan uluslararası standartları referans alma stratejisini benimsemiştir ([www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr)).

Denetçiler, denetim faaliyetlerini sürdürürken denetim standartlarına uymakla yükümlüdürler. Bu noktadan hareketle, bağımsız denetim yönetmeliğinde ve SPK tebliğinde de belirtildiği üzere, denetim faaliyetinin TDS çerçevesinde yapılması ve denetçinin bu çalışma sonucunda makul veya sınırlı güvence sağlayacak şekilde denetçinin bir görüşe ulaşması esastır.

Bu bağlamda KGK tarafından yayınlanan denetim standartları, denetçinin sorumluluğu açısından incelendiğinde aşağıdaki standartlar karşımıza çıkmaktadır.

- ❖ BDS 220 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol
- ❖ BDS 240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları
- ❖ BDS 330 Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler
- ❖ BDS 560 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
- ❖ BDS 570 İşletmenin Sürekliliği
- ❖ BDS 720 Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları

***BDS 220 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol:*** Denetim ekipleri, denetim şirketinin kalite kontrol sistemi kapsamında ilgili denetim için geçerli kalite kontrol prosedürlerini uygulamakla ve denetim şirketinin kalite kontrol sisteminin bağımsızlığa ilişkin bölümünün işlerliğini sağlamak amacıyla denetim şirketine gerekli bilgileri sunmakla sorumludur. Bu standartla birlikte denetçinin amacı, denetimin mesleki standartlar ile yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olduğuna ve düzenlenen denetçi raporunun içinde bulunulan şartlara uygunluğuna ilişkin makul güvence sağlayan kalite kontrol prosedürlerini uygulamaktır.

***BDS 240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları:*** Hilenin önlenmesi ve tespit edilmesine ilişkin esas sorumluluk, yönetime ve üst yönetimden sorumlu olanlara aittir. İlgili standartta denetçinin sorumluluğu ise şöyledir; bir denetimi BDS'lere uygun olarak yürüten bir denetçi, bir bütün olarak finansal tablolarda hata veya 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. Makul güvence elde ederken denetçi, yönetim tarafından kontrollerin ihlal edilmesi ihtimalini ve hataların ortaya çıkarılmasında etkin olan denetim prosedürlerinin hilenin ortaya çıkarılmasında etkin olmayabileceğini göz önünde bulundurarak, tüm denetim boyunca mesleki şüpheciliğini sürdürmekle sorumludur.

***BDS 330 Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler:*** İlgili standarda göre denetçinin amacı, değerlendirilmiş "önemli yanlışlık" risklerine karşı yapılacak uygun işleri tasarlamak ve uygulamak suretiyle yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmektir. BDS 330 standardı, denetçinin değerlendirilmiş risklere karşı yapacağı işleri ayrıntılı bir şekilde ele alan bir standarttır. Dolayısıyla denetçinin yapacağı işler, yükümlülük temelinde değerlendirilebilmektedir.

**BDS 560 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar:** Denetçi, finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasında gerçekleşen ve finansal tablolarda düzeltme veya açıklama yapılmasını gerektiren tüm olayların belirlendiğine dair yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için tasarlanan denetim prosedürlerini uygular. Denetçinin finansal tabloların yayımlanma tarihinden sonra haberdar olduğu, denetçi raporu tarihinde haberdar olması hâlinde raporunu değiştirmesine sebep olabilecek bir durumun mevcut olması halinde denetçi, konuyu yönetimle ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere eder, değişiklik yapılmasının gerekli olup olmadığına karar verir.

**BDS 570 İşletmenin Sürekliliği:** İlgili standart kapsamında denetçinin sorumluluğu, finansal tabloların hazırlanmasında yönetimin kullandığı işletmenin sürekliliği varsayımının uygunluğu hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek ve işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin önemli bir belirsizliğin var olup olmadığı konusunda bir sonuca varmaktır.

**BDS 720 Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları:** Standarda göre denetçinin amacı, denetlenmiş finansal tabloları ve bu tablolara ilişkin denetçi raporunu içeren dokümanların; denetlenmiş finansal tabloların ve denetçi raporunun güvenilirliğini zedeleyebilecek diğer bilgiler içermesi durumunda, buna uygun karşılık vermektir. Denetçi, diğer bilgiler ile denetlenmiş finansal tablolar arasındaki -varsa- önemli tutarsızlıkları belirlemek amacıyla diğer bilgileri inceler. Denetçi diğer bilgileri incelerken önemli bir tutarsızlık belirlerse, denetlenmiş finansal tablolar ile diğer bilgilerden hangisinin düzeltilmesi gerektiğine karar verir.

## 5. Denetçinin Sorumluluğun Karşılaştırılması

Denetim faaliyetini yürüten denetçilerin çeşitli yasal düzenleme ve mevzuat çerçevesinde sorumlulukları ele alınırken, bu başlık altında ise bu düzenlemelerin denetçinin sorumluluğu açısından bir karşılaştırma yapılmıştır. Karşılaştırmada öncelikle SPK tebliğiyle Türk Ticaret Kanunu ve KGK Bağımsız Denetim Yönetmeliği karşılaştırılarak ortak ve farklı yönler vurgulanmış ve nihayetinde Türk Ticaret Kanunu, SPK Tebliği, KGK Bağımsız Denetim Yönetmeliği ve Türkiye Denetim Standartlarını da içeren ortak bir karşılaştırma yapılmıştır. SPK tebliğindeki hükümlerle 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'ndaki hükümler karşılaştırıldığında ortak hükümlerin olduğu ancak SPK tebliğinin konuyu daha geniş bir çerçevede ele aldığı görülmektedir. Nitekim TTK ile SPK arasındaki ortak hükümler şunlardır:

**Tablo 3. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu İle SPK Tebliğinin Karşılaştırılması**

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu	SPK Tebliği (Seri:X, No:22)
<i>Sır Saklamaya İlişkin Sorumluluk (Madde:404)</i>  Denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlar, izinsiz kullanılamaz. Zararlara karşı bireysel ya da müteselsil sorumluluk vardır.	<i>Sır Saklama Yükümlülüğü (2. Kısım, Madde 17)</i>  Sırlar açıklanamaz, paylaşılamaz ve menfaate yönelik kullanılamaz. Sır sayılmayan hususlar bildirilmiştir. Sorumluluk kapsamı belirtilmemiştir.

<i>Denetçinin Kusurlu hareketi nedeniyle doğan sorumluluk (Madde: 554)</i> Sorumluluğun kaynağı kusurlu harekettir. Sorumluluk denetçi ve özel denetçiyi kapsar ve verdikleri zarardan dolayı sorumludurlar.	<i>Hukuki ve Cezai Sorumluluk (2. Kısım, Madde 29)</i> Sorumluluğun kaynağı denetimin standartlara uygun yapılmaması ve bundan doğan zararlardır. Denetim kuruluşu ile denetçiler sorumludur.
<i>Denetçinin Risklerin Tespiti ve Yönetilmesine İlişkin Sorumluluğu (Madde:378-398)</i> Yönetim risk yönetimi konusunda sorumludur ve denetçinin sorumluluğu ise bunu kontrol etmek ve rapor düzenlemektir.	<i>İşletmenin Karşı Karşıya Kaldıkları Riskler ve Bunların Etkilerine Yönelik Sorumluluk (1. Kısım Madde 7)</i> Risklere karşı yükümlülük yönetimde iken, denetçinin sorumluluğu finansal tabloları etkileyen risklerin ortaya çıkarılması ve kamuya açıklanmasıdır.

Yukarıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere, SPK tebliği ile Türk Ticaret Kanununun ortak yönleri olmakla birlikte sorumluluk kapsamı açısından farklılaştığı noktalar bulunmaktadır. Daha öncede ifade edildiği gibi, SPK tebliği konuyu daha geniş bir perspektifte ele almış, Türk Ticaret Kanunu ise sefeli kanuna göre denetim ve denetçi kavramlarına daha geniş yer ayırarak denetim ve denetçi unsurlarına dikkat çekmiştir. Dolayısıyla, Türk Ticaret Kanunu, bu hususta denetçinin sorumluluklarını yukarıdaki maddeler çerçevesinde değerlendirerek hükme bağlamıştır. SPK tebliği ile KGK'nın bağımsız denetim yönetmeliği incelendiğinde ise, aralarında denetçinin sorumluluğu hususunda ortak yönlerle birlikte farklılaşan hükümlerinde bulunduğu ancak yine de SPK'nın tebliğinin bu konuyu daha geniş kapsamda ele aldığı görülmektedir. Aşağıdaki tabloda KGK kapsamında yayınlanan bağımsız denetim yönetmeliği ile SPK tebliğinin hükümleri karşılaştırılmıştır.

**Tablo 4. SPK Tebliği (Seri:X, No: 22) ve KGK Bağımsız Denetim Yönetmeliği Karşılaştırılması**

<b>KGK Bağımsız Denetim Yönetmeliği</b>	<b>SPK Tebliği (Seri:X, No:22)</b>
Denetimden doğan sorumluluk	Hukuki ve cezai sorumluluk
Denetimde Kalite ve Güvenilirliğin Sağlanması	Bağımsız denetimin kalitesinin sağlanmasında sorumlu ortak baş denetçinin liderlik sorumlulukları
Mesleki Etik İlkelerine Uyma	Sır Saklama Yükümlülüğü ve Mesleki Özen ve Titizlik

Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olaylar	Finansal tablolar yayımlandıktan sonraki bağımsız denetçinin sorumluluğu
TTK'dan Doğan Yükümlülükler (Risk yönetimi)	Denetçinin işletmenin karşı karşıya kaldığı riskler ve bunların etkilerine yönelik sorumluluğu
Mesleki Sorumluluk Sigortası	Mesleki Sorumluluk Sigortası
Reklam Yasağı	Reklam Yasağı
Haksız Rekabette Bulunmama	Karşılıklı İlişkiler ve Haksız Rekabet
Saklama ve İbraz Yükümlülüğü	İşletmenin Sürekliliğine İlişkin Sorumluluk
Şeffaflık Raporunun Hazırlanması ve Duyurulması	Sorumlu Ortak Baş Denetçiye ilişkin Sorumluluklar (Gözetim, Koordinasyon, Ekip Çalışması vb.)
KGK tebliğinde hükme rastlanamamıştır.	Ara Dönem Finansal Tabloların Ekindeki Bilgilere İlişkin Sorumluluğu.
Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olaylar	Denetim raporundan sonraki olaylara ilgili sorumluluk
KGK tebliğinde hükme rastlanamamıştır.	Hile ve Usulsüzlüğe Karşı Sorumluluk

Bu noktaya kadar SPK Bağımsız Denetim Standartları Hakkındaki Tebliği (Seri:X, No:22), KGK bağımsız denetim yönetmeliği ve Türk Ticaret Kanunu karşılaştırılmış ve tablolara ifade edilmeye çalışılmıştır. Daha geniş karşılaştırma için KGK bağımsız denetim yönetmeliğinde temel alınan denetçi sorumlulukları şunlardır:

Denetimden doğan sorumluluk	Kalite ve güvenilirliğe ilişkin sorumluluk
Denetim rapor-görüş bildirme sorumluluğu	Mesleki etik ilkelere ilişkin sorumluluk
Bilanço tarihinden sonra çıkan olaylara ilişkin yükümlülük	Diğer yükümlülükler

**Tablo 5: Türkiye'deki Mevzuat ve Standartlar Kapsamında Denetçinin Sorumluluklarının Karşılaştırılması**

Sorumluluklar	KGK Bağımsız Denetim Yönetmeliği	Türk Ticaret Kanunu	SPK Seri:X No:22 Tebliği	Türkiye Denetim Standartları Bağımsız Denetim Standartları
<b>Denetimden Doğan Sorumluluk</b>	TDS'ye uygun hazırlanmayan rapordan doğan zarar firma ve denetçi sorumludur.	Kusurlu hareketten dolayı denetçi bireysel veya müteselsil sorumludur md.554	TDS'ye uygun yapılmayan denetimden dolayı firma ve denetçi sorumludur.	Denetçi, denetim faaliyetini BDS'ye göre yapar ancak mevzuata uyar (BDS200).
<b>Kalite ve Güvenilirlik</b>	Denetim kuruluşları faaliyetlerini kurumca düzenlene kalite kontrol sistemi çerçevesinde yürütmekle yükümlüdürler.	TTK'da ayrıca herhangi bir hükme rastlanmamıştır.	Sorumlu ortak baş denetçi, denetimin genel kalitesinden sorumludur.	BDS220'ye göre, denetim ekipleri kalite kontrol sistemi çerçevesinde prosedürleri uygulamakla yükümlüdür.
<b>Mesleki Etik İlkelerine Uyma</b>	Dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama, mesleğe uygun davranış yükümlülükleri	Denetimle ilgili sırlar paylaşamaz. Doğacak zarardan bireysel veya müteselsil sorumluluk vardır md.404.	Denetçi kuruluş ve denetçi dâhil tüm çalışanları sır niteliğindeki bilgileri paylaşamazlar.	Dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama, mesleğe uygun davranış yükümlülüklerine uymak zorundadır (BDS200).
<b>Denetim Raporu-Görüş Bildirme</b>	Denetim faaliyeti sonucu kurumun belirlediği şekil ve esaslara göre görüş bildiren denetim raporu düzenlenir.	Denetçi, finansal tabloların denetimde elde ettiği bilgilerle uyumlu olup olmadığını açıkça belirtecektir.	Denetçi, denetim sonucunda denetime ilişkin denetim raporu hazırlamak ve görüşünü bildirmekle yükümlüdür.	BDS700 çerçevesinde denetim sonucunda bir görüşe varılması ve bu görüşün açıkça ifade edilmesi denetçinin sorumluluğudur.
<b>Bilanço Tarihten Sonraki Olaylar</b>	Açıklama ve düzeltme gerekecek olayların TDS ve mevzuat kapsamında denetim raporuna işlenmesi sorumluluğu vardır.	Denetim raporundan sonra ortaya çıkan değişiklikler neticesinde fin. Tablolar ve yıllık faaliyet raporları yeniden denetlenir (m.397)	Finansal tabloların yayınlanmasından sonraki olaylarda denetçi duruma uygun olarak yeniden değerlendirme yapmakla yükümlüdür.	BDS560 çerçevesinde açıklama ve düzeltme gerektirecek olaylara ilişkin denetim prosedürlerini uygulamakla yükümlüdür.

## 6. Sonuç

<b>Diğer Sorumluluklar</b>	Reklam yasağı, haksız rekabet yasağı, saklama ve ibraz yükümlülüğü, mesleki sorumluluk sigortası.	Riskin erken tespiti ve yönetilmesine yönelik denetçinin rapor hazırlama yükümlülüğü.	Reklam yasağı, karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet, mesleki sorumluluk sigortası. Hile ve hata sorumlulukları vb.	Hileye karşı sorumluluklar, işletmenin sürekliliği, risklere karşı yapacağı işler vb. standartlar.
----------------------------	---	---	--	--

Gelişen ekonomik çevrelerde bilginin güvenilir olması, karar alma ve sonrası için son derece önemli bir unsurdur. Güvenilir bilgi elde etmenin teminatı ise bağımsız denetimdir. İşletmelerin bilgi kullanıcılarına sunmuş oldukları finansal ve yıllık raporların güvenilir bilgi içerdiğine dair makul güvence vermek denetimin ve denetçinin asli unsurlarıdır. Bu bağlamda, bağımsız denetim karar alıcıların güvenilir bilgi ihtiyacını makul derecede karşılayan bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesinde elbette denetçilerin rolü yadsınamaz. Dolayısıyla, denetçiler bu faaliyeti sürdürürken birtakım sorumlulukları da üstlenmektedirler. Bu çalışmanın ana konusunu ise bağımsız denetçilerin sorumlulukları oluşturmaktadır. Bu bağlamda çalışmanın amacı bağımsız denetçinin sorumluluklarını 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, SPK Bağımsız Denetim Standartları Hakkındaki Tebliğ (Seri:X, No:22), Bağımsız Denetim Standartları ve KGK Bağımsız Denetim Yönetmeliği çerçevesinde ele almaktır.

Çalışmada yukarıda değinilen düzenlemeler çerçevesinde bağımsız denetçinin sorumlulukları irdelenmiş ve bazı karşılaştırmalar yapılmıştır. Denetçinin sorumluluğu konusunda en kapsamlı düzenleme SPK tebliğinde yer almaktadır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, getirdiği yeni düzenlemelerle denetçilerin sorumluluklarını hukuki boyutta ele alırken, UDS ile uyumlu TDS'lerde ise denetçinin sorumlulukları geniş bir çerçevede değerlendirilmiştir. KGK Bağımsız denetim yönetmeliği ise bu sorumlulukları ayrı bir başlık olarak ele almıştır. Mevzuat kapsamında dikkat çeken noktalar Türk Ticaret Kanunu'nda hile ve hata karşısındaki sorumluluklara yer verilmezken, SPK tebliğinde ve TDS'de bu konuya ayrıntılı yer verilmiştir. KGK bağımsız denetim yönetmeliğinde ise hile ve hatalara karşı sorumluluklar yer almamasına karşın, denetim faaliyetinin TDS çerçevesinde yürütülecek olması nedeniyle dolaylı olarak hile ve hata karşısında standarttan doğan bir sorumluluk söz konusudur. Çalışma nihayetinde Türkiye'deki mevzuat kapsamında denetçinin sorumlulukları hususunda genel bir tablo çizmeyi amaçlamıştır. Sonuç olarak ise, denetçinin sorumluluklarının birçok boyutu ve farklı kapsamları olduğu görülmüştür.

#### **Kaynakça**

- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (Kabul Tarihi:13.01.2011)
- 660 KHK, Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname.
- Aslan, E. (2011). Yeni Türk Ticaret Kanunu'na göre "denetçinin" niteliği, *Mali Çözüm*, Mart-Nisan, 73-107.



- Bulca, H., & Yeşil, T. (2014). Bağımsız denetim standartlarının muhasebede hile kavramına yaklaşımı, *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 1(2), 47-58.
- Dal, S., & Çalış, Y. E. (2013). Anonim şirketlerde bağımsız denetim ve bağımsız denetçi, *Mali Çözüm*, Temmuz-Ağustos, 87-106.
- Erol, M. (2008). İşletmelerde yaşanan yolsuzluklara (hata ve hileler) karşı denetimden beklentiler, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(1), 229-237.
- Güredi, E. (2014). *Denetim ve güvence hizmetleri, SMMM ve YMM'lere yönelik ilkeler ve teknikler*, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), Bağımsız Denetim Yönetmeliği (26.12.2012).
- Kandemir, C. (2010). Muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılmasında ve önlenmesinde bağımsız denetimin rolü ve bağımsız denetçinin sorumluluğu, Yayınlanmamış Doktora Tezi, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Adana.
- Kandemir, C., & Kandemir, Ş. (2013). Muhasebe hata ve hilelerinin ortaya çıkarılmasında bağımsız denetçinin sorumluluğunu etkileyen faktörlere ilişkin algılamaları, *MÖDAV*, 1, 29-54.
- Karacan, S., & Uygun, R. (2016). *Tekdüzen muhasebe sistemi ve uluslararası denetim standartları ile uyumlu denetim ve raporlama*, Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Karakoç, M. (2013). Türk Ticaret Kanunu ile birlikte bağımsız denetimde meydana gelen gelişmeler, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Temmuz, 17-37.
- Kıracı, M., & Şengül Çelikay, D. (2014). İç denetçilerin hileler karşısındaki sorumluluğunun iç denetim mesleki uygulama çerçevesi açısından değerlendirilmesi, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 16(2), 73-91.
- Köksal, A. G. (2013). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu kapsamında risklerin tespiti ve yönetilmesine ilişkin bağımsız denetçinin sorumluluğu, *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 14(2), 307-325.
- Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) , Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22).
- Usta, Ö. & Açma, T. (2011). Hileli finansal raporlamada bağımsız denetçi sorumluluğunun belirlenmesine yönelik yapısal eşitlik modeli uygulaması, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 34, 13-38.
- Varıcı, İ. (2012). Hileli finansal raporlama açısından denetçinin sorumluluğu: İMKB'de faaliyet gösteren işletmelerin denetim raporlarının incelenmesi, *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi*, 5, 122-144.

*Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, ICAFR 16 Özel Sayısı*  
*Int. Journal of Management Economics and Business, ICAFR 16 Special Issue*

Yanık, R. (2013). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu kapsamında denetçi sorumluluğu ve borç-alacak hesaplarının denetimine ilişkin bir öneri, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 27(4), 358-367.

[http: www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr) (Erişim Tarihi:10.02.2016)