

ULUSLARARASI SOSYAL ARAŞTIRMALAR DERGİSİ THE JOURNAL OF INTERNATIONAL SOCIAL RESEARCH

Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi/The Journal of International Social Research

Cilt: 14 Sayı: 78 Temmuz 2021 & Volume: 14 Issue: 78 July 2021

www.sosyalarastirmalar.com Issn: 1307-9581

BAĞIMSIZ DENETİMİN GELİŞİMİ: 2013-2019 DÖNEMİ ANTALYA ÖRNEĞİ

DEVELOPMENT OF AUDİT : ANTALYA EXAMPLE FOR 2013-2019 PERIOD

Abdurrahman Halit GÖRMEZ*
Emine KIZILTAŞ UZUNALİ*

Öz

Bağımsız denetim raporları, finansal bilgi kullanıcısı olan şirket yöneticileri, yatırımcılar, kredi verenler, devlet, çalışanlar gibi hedef kullanıcı kitlesine yönelik olarak mali tabloların, ortak bir muhasebe dili ve makul güvence ile hazırlanarak kullanılmasını sağlar. Ülkemizde 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girmesiyle bağımsız denetim belirli niteliklere sahip firmalar için zorunlu hale gelmiştir. Buna ilave olarak bağımsız denetimin kamu gözetiminde yapılması için uluslararası gelişmelere paralel olarak bağımsız denetim alanını düzenlemek üzere 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile 2 Kasım 2011 tarihinde Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur. Her geçen gün bağımsız denetime tabi olan işletme sayısı artmaktadır. Aynı zamanda yasal zorunlulukların dışında kredi kuruluşlarının kredi işlemlerinde bağımsız denetim raporları da istemeleri firmaların bağımsız denetime talebini arttırmaktadır.

Bu çalışmada bağımsız denetime geçişin nedenleri, denetimin özellikleri, küreselleşmenin etkisinde ortak bir muhasebe diline duyulan ihtiyaç kısaca açıklanmaktadır. 2013-2019 yılları arasında Türkiye geneli ve Antalya özelinde bağımsız denetimin gelişimi, Kamu Gözetim Kurumun'dan elde edilen sayısal veriler ve istatistikî bilgilere göre karşılaştırmalı olarak analiz edilmiştir.

Çalışmanın amacı bağımsız denetimin 2013-2019 dönemindeki gelişimini analiz ederek, Antalya ilinin bağımsız denetimdeki yerini ölçmektir. Ayrıca bağımsız denetim kriterlerinin düzenli revize edilmesinin bağımsız denetimin yaygınlaşmasına ve tabana yayılmasına etkisini ortaya koymaktır.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Kamu Gözetim Kurumu, Mali Tablolar.

Abstract

Audit reports ensure that financial statements are prepared and used with a common accounting language and reasonable assurance for the target user groups such as company managers, investors, creditors, government and employees who are financial information users. In our country, with the entry into force of the Turkish Commercial Law numbered 6102 on July 1, 2012, independent audit has become mandatory for companies with certain qualifications. In addition, the Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority (KGK) was established on November 2, 2011 with the Decree Law No. 660 to regulate the audit area in line with international developments in order to carry out independent auditing under public supervision. The number of businesses subject to independent audit is increasing day by day. At the same time, in addition to legal requirements, credit institutions request independent audit reports in credit transactions, which increases the demand of companies for independent audit.

In this study, the reasons for the transition to independent audit, the features of the audit, the need for a common accounting language under the effect of globalization are explained briefly. Between the years 2013-2019 in the development of general and special audit Antalya Turkey, the data obtained from the Public Oversight Authority was based on a comparative analysis of numerical data and statistical information

The aim of the study is to analyze the development of the audit in the 2013-2019 period and to measure the place of Antalya in the independent audit. In addition, it is to reveal the effect of regularly revising the independent audit criteria on the spread and spread of independent auditing.

Keywords: Audit, The Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority, Financial Statements.



1. GİRİŞ

Ekonomik faaliyetler sonucu kar elde etmek amacıyla kurulan işletmeler, işletme sahibi veya ortaklarından farklı bir ekonomik kimliğe sahiptir. Muhasebenin temel kavramları arasına da “kişilik kavramı” olarak giren bu durum işletmenin bağımsız bir tüzel kişiliğinin olması sonucunu doğurur. İşletmenin işletme dışında kalan kişi ve kurumlarla girdiği ekonomik faaliyetleri kendi ekonomik kimliği ile yürütmesi gerekmektedir. İşletmelerin kar elde etmek amacı ile aldıkları hizmetleri üretim faktörleri ile birleştirerek satması durumunda ortaya çıkan borç veya alacak ilişkisi muhasebe biliminin ortaya çıkmasını sağlamıştır. İnsanın sağ doğmak koşuluyla ana rahmine düşmesiyle kişilik kazanması gibi işletmelerde ticaret sicilinde tescil edildiği anda kişilik kazanmış olur. Farklı bir kişilik olarak işletmelerin gerçekleştirmiş olduğu her bir iktisadi faaliyet, işletmenin varlıkları ve kaynakları ile gelir ve giderlerinde değişimlere neden olur. İşletmeler, gelir ve giderlerin takibini yapmak ve oluşan durumu gelecek adına yorumlamak gibi amaçlarını gerçekleştirmek için hesaplama yapma ihtiyacı duyarlar. Muhasebe, işletmelerin para ile ifade edilen işlemlerinin doğrulukların sağlanmasına, kayıt altına alınmasına, raporlanıp sunulmasına ve sunulan bu raporların analiz edilip yorumlanmasına denir. (Arslan, 2015,3) Bağımsız denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir. Bağımsız denetim, finansal tablo kullanıcılarının, finansal tablolardaki bilgilere ilişkin güvenini arttırmaya yönelik bir güvence hizmetidir. (Akdoğan,2019,2).

İşletmeler hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançlar üzerinden devlete vergi ödemektedirler. Bu nedenle işletmeler elde ettikleri kazançları hesaplarken vergi kanunlarına uyumlu olarak muhasebe kayıtlarını yapmaktadırlar. Bunun doğal sonucu olarak ülkemizde vergi için muhasebe anlayışı hakim olmuştur. Türkiye’de muhasebe uygulamalarında ve finansal tabloların hazırlanmasında vergi kanunu düzenlemelerinin etkisi büyüktür. Ancak 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda (TTK) yer alan hüküm nedeniyle TTK’na tabi belli kriterlere ulaşan bütün işletmeler 01.01.2013 tarihinden itibaren finansal tablolarını Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) göre hazırlamak zorundadırlar. Bu durum ya vergi mevzuatlarının TMS ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (TFRS) uygun olarak düzenlenmesini ya da vergi mevzuatına göre düzenlenen tabloların TMS ve TFRS’ye dönüştürülmesini gerektirmektedir. Şu an uygulama vergi mevzuatına göre düzenlenen tabloların TFRS ve TMS’ye daha sonra dönüştürülmesi şeklindedir. (Elitaş ve Ergüden 2005,5).

Şirketlerin vergi ödemek için oluşturdukları muhasebe sistemleri, işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçları hakkında işletme dışında kalan bilgi kullanıcılarına tam bilgi vermez. Çünkü muhasebe sistemleri vergi mevzuatını esas alırlar. Bu nedenle bilgi kullanıcıları, istedikleri bilgileri standartlara uygun olarak hazırlanmış bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolardan almak isterler. Bilgi kullanıcılarının, finansal tabloların doğruluğu ile alakalı güven isteği muhasebe denetimini ve bağımsız denetimi gerekli kılar

Muhasebe denetimi, belli bir döneme ait işletmelerin finansal bilgilerinin, önceden saptanmış kriterlere uygunluk derecesini araştırmak ve araştırma sonucunda bir rapor düzenlemek amacıyla bağımsız uzmanlar/denetçiler tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir. (Bozkurt, 2000,23). Finansal tablolara ihtiyacı olan bilgi kullanıcıların kararlarının dayanak noktası da bağımsız denetçilerin hazırladığı bu raporlardır. Başka bir tanımda da muhasebe denetimi, ekonomik faaliyetlerle ilgili hazırlanan mali tabloların, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsız kanıt toplama ve bu kanıtları değerlendirme süreci olarak tanımlanmıştır. (Güredin, 1995,3). Yukarıda yer alan tanımlamalardan elde edilen ana sonuç, finansal tabloların uluslararası alanda ortak bir dilde hazırlanabilmesi için bağımsız denetimden geçmesi gerektiğidir.

2. BAĞIMSIZ DENETİM İHTİYACI

Küreselleşme, uluslararası bir bütünleşme süreci olup, bu bütünleşme fikirler, ürünler, kültür, medeniyet, teknoloji ve dünya görüşleri gibi alanlarda ülkelerin, şirketlerin, kişilerin ve bu gibi tüm gerçek ve tüzel kişilerin aralarında alışveriş yapılması sonucunu doğurur. (Al-Rodhan, R.F. Nayef and Gérard,2006,35)



Küreselleşmenin doğal sonucu olarak bir ülkede üretilen bir mal veya hizmet başka bir ülkeye ihraç olmakta veya yatırımcılar kendi buldukları ülkeler dışında başka ülkelerde de yatırım yapmak istemektedirler.

Küreselleşmenin sosyal olarak ortaya çıkan etkileşim ihtiyacı yabancı dil öğrenilerek giderilmişken ekonomik boyuttan bakıldığı zaman iş dünyası ise her dildeki insanların anlayabileceği ortak bir muhasebe diline gereksinim duymuştur. Bu gereksinim, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının oluşturulması ve ortak muhasebe dili olarak kullanılması sonucunu doğurmuştur. Firmaların kendi oluşturdukları muhasebe birimlerinin dışında şirkete dışarıdan bakan üçüncü kişilerin ihtiyaç duyduğu finansal bilgilerin uluslararası standartlara uygun ve doğru olarak hazırlanması talebi bağımsız denetimi gündeme getirmiştir. Finansal tablo kullanıcılarının bu gereksinimine cevap verecek ve onlara güven aşılacak bir hizmet dalı ortaya çıkmıştır. Bu hizmet dalı belli yetkinlikte ve gerekli eğitimi almış, uluslararası standartlara göre yetkilendirilmiş bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşları tarafından yerine getirilmektedir. Bağımsız denetim sonucunda hazırlanan raporların işlevi, işletmelerce hazırlanan finansal tabloların doğruluğuna ve güvenilirliğine ilişkin makul güvence vermektir. (Erdoğan, 2002; 52).

Bağımsız denetimin ihtiyaçlara cevap verebilmesi için, bilgi kullanıcılarına ve kamuya açıklanacak yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, UFRS'na uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence vermesi gerekir. Bu makul güvence de yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi için bağımsız denetim standartlarında öngörülen tüm bağımsız denetim tekniklerinin kullanılarak, finansal bilgilerle ilgili tüm defter, kayıt ve belgelerin denetlenmesi ve rapor halinde sunulmasıyla mümkündür. (Selma,2016,11) Yukarıdaki denetim tanımları da göz önüne alındığında günümüzde şirketlerin sayısının hızla artması ve bu şirketlerin çok büyük hacimlere ulaşması denetimin önem kazanmasına neden olmaktadır. Şirket hacimlerinin artmasıyla birlikte şirketlerin paydaşları da çoğalmıştır. Bu artan şirket paydaşlarının güvenilir ve doğru bilgiye ulaşma isteği bağımsız denetimi gerekli kılmaktadır. Bağımsız denetçiler aslında şirketlerin sunmuş oldukları mali tabloların doğruluklarını ve verdikleri güvence ile sunulan finansal tabloların güvenilirliğini 3.kişilere deneyimleri ile ortaya koyarlar. Bağımsız denetçiler aslında firmalara ve finansal tablo kullanıcılarına profesyonel anlamda deneyim ortaya koyan kişiler olarak adlandırılabilir (Masum, 2006: 18).

Bağımsız denetçi, denetim esnasında makul bir güvence sunmak için kanıt elde etmek zorundadır. Bu kanıtlar denetim standartları çerçevesinde toplanmalı ve hazırlanmalıdır. İşletmelerin hazırlamış olduğu tabloların standartlara uygun olduğunun ve doğruluğunun ispatı açısından bu kanıtlar önemlidir. Aynı zamanda bu kanıtlar KGK tarafından yetkilendirilen denetimi yapan denetim kuruluşu ve denetçilerin karşılaşabileceği yaptırımlarında önüne geçmede fayda sağlar. Küreselleşmenin yaygınlaşması ile hızla gelişen bağımsız denetim anlayışı aslında bir yandan da kurumsal yönetim kavramının ortaya çıkmasını neden olmuştur. Özel sektördeki firmaların ekonomilerdeki rolünün artması, ülkeler arası yaşanan ekonomik etkileşimler, rekabet şartlarının ekonomik anlamda hızlanması kurumsal yönetim anlayışının gelişmesine zemin hazırlamıştır. Kurumsal yönetim anlayışının gelişmesi bağımsız denetimin önemini de arttırmıştır.

3. TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİMİN GELİŞİMİ

Türkiye'de finansal raporlama, genel olarak vergi kanunlarının etkisindedir. Türkiye'de finansal raporlama alanındaki önemli ilk düzenleme 1994 yılında yayımlanan Tek Düzen Hesap Planı (THP)'dir. THP, finansal raporlama alanında atılan önemli bir adım olmakla birlikte bu adımı tamamlayacak muhasebe politikalarının yayımlanmamış olması nedeniyle beklenen fayda tam sağlanamamış, sadece kayıt düzeninde birlik ve yeknesaklık sağlanabilmiştir. (şavlı, erdikler ymm 2014,32) Üzerinde uzun süre görüşmeler yapılan ve büyük tartışmalar neticesinde kabul edilen 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girmesiyle bağımsız denetim belirli niteliklere sahip firmalar için zorunlu hale gelmiştir. Buna ilave olarak bağımsız denetimin kamu gözetiminde yapılması için uluslararası gelişmelere paralel olarak bağımsız denetim alanını düzenlemek üzere 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile 2 Kasım 2011 tarihinde Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur. Türkiye'de denetim ile ilgili tüm yetki Düzenleyici ve Denetleyici bir kurum olan KGK'da toplanmıştır.(Solak,2016,10) 13 Haziran 2013 tarihinde yayınlanan Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği, de KGK tarafından yayınlanan muhasebe standartları ve raporlama standartlarını dikkate alarak işletmelerin finansal tablolarını hazırlamaları gerektiğini belirtmektedir. Bu gelişmelerin yanı sıra 7 Haziran 2013 tarihli SPK duyurusu ile 31/03/2013 tarihinden itibaren Kamuoyu Aydınlatma Platformu (KAP) aracılığı ile duyurulacak finansal



tabloların nasıl hazırlanacağını formatını yayınlamıştır (SPK tedbirleri www.spk.gov.tr adresinden temin edilmiştir.

Türkiye'deki bağımsız denetime ilişkin yapılan eğitimler, yetkilendirme, standartların hazırlanıp uygulanması, denetime ilişkin gözetim faaliyetleri 2013 yılından itibaren tamamen KGK'nın uhdesinde gerçekleştirilmektedir. (Oktay,2011,11).

Çalışmanın bundan sonraki bölümlerinde 2013-2019 dönemine ait yedi yıllık veriler nicel olarak incelenerek Türkiye ve Antalya ili özelinde bağımsız denetimin gelişimine göz atılacaktır.

Firmaların zorunlu olarak bağımsız denetime tabi olma şartı 3 kritere bağlanmıştır. Bunlar aktif büyüklüğü, yıllık ortalama çalışan sayısı ve yıllık net satış tutarı'dır.(Ataman,2017,157) Başlangıçta denetim kriterlerindeki eşikler yüksek belirlenmiş olup zaman zaman bu kriterlerdeki eşik değerler düşürülerek revize edilmektedir. Ancak hala bu kriterler (175 çalışan, 35 milyon aktif büyüklüğü ve 70 milyon net satış hasılatı) çok yüksektir. Amaç uzun dönemde tüm firmaların bağımsız denetime tabi olmasını sağlamaktır. Ancak firmaların muhasebe sisteminin yetersizliği ve bağımsız denetim hizmetinin firmalara ek maliyet getirmesi, yeterli denetim kuruluşu ve denetçinin yetki almaması nedeniyle henüz bu amaca yaklaşamamıştır.

	İlgili Yılın Aktif Toplamı	Yıllık Yapılan Net Satış	Çalışan Kişi Sayısı
2013	150 Milyon Üstü TL	200 Milyon Üstü TL	500 Kişi Üstü
2014	75 Milyon Üstü TL	150 Milyon Üstü TL	250 Kişi Üstü
2015	50 Milyon Üstü TL	100 Milyon Üstü TL	200 Kişi Üstü
2016	40 Milyon Üstü TL	80 Milyon Üstü TL	200 Kişi Üstü
2017	40 Milyon Üstü TL	80 Milyon Üstü TL	200 Kişi Üstü
2018	35 Milyon Üstü TL	70 Milyon Üstü TL	175 Kişi Üstü
2019	35 Milyon Üstü TL	70 Milyon Üstü TL	175 Kişi Üstü

Tablo 1: Bağımsız Denetim Kriterleri (Kaynak: <https://www.kgk.gov.tr/>).

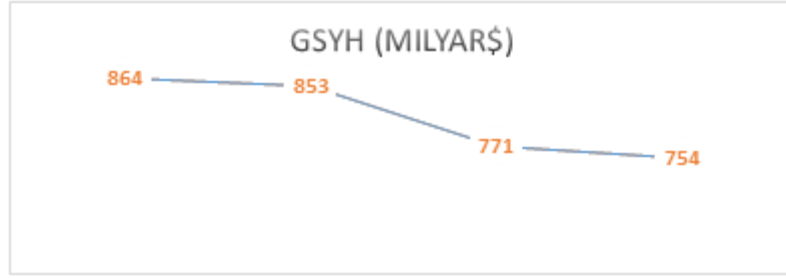
Yukarıdaki tabloda da görüldüğü üzere 2013 yılından itibaren kriterler kademeli olarak düşürülmektedir. Fakat 2016 ve 2017 yıllarında değişim olmamıştır. Ayrıca 2018 yılından bu yana kriterlerde herhangi bir revizyona gidilmemiştir. Bunun nedeni ekonominin içinde bulunduğu sıkıntılı süreç ve 2020 yılından itibaren tüm dünyayı saran Covid 19 hastalığının Türkiye'yi de olumsuz etkilemesidir. Bu nedenle işletmelere yeni maliyetler yüklememek ve işletmelerin maddi müeyyidelerle karşılaşmaması için hükümet kriterlerde revizyona gitmemektedir. 2013 yılından bu yana aktif toplamında 4,29 kat, net satış tutarında 2,85 kat ve çalışan sayısında 2,85 kat azalma olmuştur. Kriterlerin küçülmesi aynı zamanda denetime tabi firma sayısını da doğal olarak arttırmıştır.

İller/Yıllar	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
İstanbul	2397	2950	3675	4375	5171	7669	7410
Ankara	299	432	584	710	928	1417	1403
İzmir	131	199	279	341	421	663	654
Kocaeli	112	135	143	205	284	410	447
Bursa	76	120	188	272	324	529	553
Gaziantep	33	65	113	167	200	337	309
Antalya	29	57	107	162	191	341	344
Konya	27	58	65	99	128	212	239

Tablo 2: İllere Göre Bağımsız Denetim Yaptıran Firma Sayısı (Kaynak: <https://kgk.gov.tr/>).



Tablo 2 de de görüldüğü gibi en fazla denetim yaptıran firma İstanbul ilinde yer almakta, sırasıyla bu illeri Ankara ve İzmir illeri takip etmektedir. Oransal olarak 7 yıllık dönemde en yüksek artış 11,9 kat artışla Antalya iline aittir



Grafik 1: Türkiye'nin GSYH (Milyar Dolar) (Kaynak: <https://data.worldbank.org/>).

Yukarıdaki Grafik 1'den gözüktüğü üzere 2016-2019 yılları arasında Türkiye ekonomisinin dolar bazlı olarak hesaplanan Gayrisafi Yurt içi Hasıla düzeyinde bir azalma söz konusu olmuştur. Bağımsız denetime tabi olma kriterlerinin 2016-2017 yılları arasında değişmemesi ve 2018-2019 yılları arasında da aynı kalması ülke ekonomisindeki daralmadan etkilendiği söylenebilir.

Bağımsız denetim sözleşmelerinde o denetimi gerçekleştirecek denetim ekibi ve bu denetim ekiplerinde yer alan denetçilerin denetim süresince ne kadar mesai harcayacakları saat olarak belirtilmektedir. Ayrıca bağımsız denetim faaliyeti yetkilendirilen bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapıldığı gibi bağımsız denetim kurulu olmaksızın denetim ekibi oluşturan ve KGK'dan yetki alan sorumlu denetçi ve ekibi tarafından da yapılabilir. Tablo üçte son yedi yıllık döneme ait denetim faaliyetleri için harcanan zaman ve bu zamanın denetim kuruluşu ve müstakil denetim ekipleri arasındaki dağılımı görülmektedir.

Denetim Saatleri	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Denetim Kuruluşu	3.355	4.414	5.680	6.939	8.411	13.041	13.550
Denetçi	81	110	289	511	671	1105	412
Toplam	8.882	11.050	13.939	16.888	20.081	29.103	15.981

Tablo 3: Denetim İçin Harcanan Çalışma Saati (Kaynak: <https://www.kgk.gov.tr/>).

Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere denetim sayısı arttıkça denetim saatleri de artmaktadır. Ve toplam denetim içinde bireysel denetim ekiplerince yapılan denetim saatleri artsa da bütünün içindeki pay düşüktür. Bunda bireysel bağımsız denetim yapmanın zorluğu ve firmaların denetim yaptırmak için şahıslardan çok yetkilendirilen denetim firmalarını tercih etmelerinin etkisi vardır. Denetim standartlarına göre bir bağımsız denetim raporu için olumlu görüş, sınırlı olumlu görüş, görüş bildirmekten kaçınma ve olumsuz görüş olmak üzere verilebilecek dört farklı görüş türü vardır. Tablo 4'te bu görüş türlerinin yıllara göre sayı olarak dağılımı verilmiştir. Yıllara göre denetime tabi firma sayısı arttıkça verilen olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınma şeklinde verilen raporların sayılarında da artış görülmektedir.



	Olumlu	Sınırlı Olumlu	Görüş Bildirmekten Kaçınma	Olumsuz Görüş
2013	3007	407	17	2
2014	3955	530	23	4
2015	5022	825	92	16
2016	6033	1185	89	15
2017	7498	1380	89	15
2018	11194	1618	104	23

Tablo 4: Denetim Raporlarının Görüş Türlerine Göre Dağılımı(Kaynak: <https://www.kgk.gov.tr/>).

3.1 Görüş Türlerinin Anlamı

Olumlu Görüş; Denetçiler, hazırlanan finansal tabloların tüm hatları ile geçerli olduğuna inandığı durumda olumlu görüş verir. Olumlu görüş vermek finansal tabloya ihtiyaç duyan kişilerin önemli olan olayların finansal tablolarda aktarıldığı ve bu bilgiler üzerindeki etkisini anlamalarının sağlandığı, yeterli açıklamaların yapıldığı ve firmanın sunmuş olduğu finansal tablolarda bir sıkıntılı durum olmadığı anlamına gelmektedir.(Sinan Aslan,2019,9).

Sınırlı Olumlu Görüş; Denetçi, tespit ettiği denetim kanıtlarında oluşan yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak önemli olduğu ancak finansal tablolarda oluşan rakamlardaki etkisinin yaygın olmadığı sonucuna varırsa sınırlı olumlu görüş verir. Sınırlı olumlu görüşten finansal tablolarda bazı yanlışlıklar olmakla birlikte finansal bilgi kullanıcılarının kararlarında bu yanlışlıkların etkisinin ihmal edilebilir düzeyde ve sınırlı olduğu anlamına gelir.

Olumsuz Görüş; Denetçi, yapmış olduğu ve mesleki birikimine dayanarak elde ettiği kanıtlara dayanarak tespit ettiği yanlışlıkların finansal tabloların doğruluğunu doğrudan etkilediği kanısına varırsa olumsuz görüş verir. Bu görüş finansal tabloların doğruluğu için makul güvence verilmediği anlamına gelir.

Görüş Vermekten Kaçınma; Denetçi, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi durumunda görüş vermekten kaçınır. Görüş vermekten kaçınmakta sonuç itibarıyla olumsuz görüş anlamına gelmektedir.

Bağımsız denetim, şirket dışında kalan bilgi kullanıcılarından ziyade aslında şirket yönetimine sağlanan bilgi akışlarını net bir şekilde ortaya koyar. Eksik olan yerlerin belirlenmesini, kar zarar durumunun daha net görülmesini sağlar. Ayrıca bağımsız denetim, gelecek adına güven ortamı oluşmasına ve yapılacak bütçe çalışmalarına katkı sağlar. Bağımsız denetimden geçmiş olan şirketlerin finansal tabloları, finansman ihtiyacı oluşması durumunda düşük maliyet ile kredi sağlanmasına yardımcı olur (Yılmaz, 2016,15). Şirketlerin kurumsal bir kimlik kazanmasında bağımsız denetimin rolü büyüktür.

	Zorunlu Olarak Yapıtılan Bağımsız Denetimler	İsteğe Bağlı Olarak Yapıtılan Bağımsız Denetimler	Yapıtılan Toplam Denetim
2013	3211	225	3436
2014	4327	297	4624
2015	5641	328	5969
2016	7095	358	7453
2017	7805	1277	9082
2018	12635	1421	14056
2019	12748	1214	13962

Tablo 5: Zorunlu ve İsteğe Bağlı Olarak Yapıtılan Bağımsız Denetimlerin Dağılımı(Kaynak: <https://www.kgk.gov.tr/>)



Tablo 5 incelendiğinde bilgi kullanıcılarının özellikle de kredi kuruluşlarının kredi vermeden önce bağımsız denetim raporlarını da görmek istemeleri isteğe bağlı olarak da yaptırılan bağımsız denetimlerin sayısında ciddi bir artışa neden olmaktadır. Ayrıca bağımsız denetim eşiklerinin düştüğü yıllarda bağımsız denetime tabi olan firma sayısı katlanarak artmaktadır. 2017'den 2018 yılına geçildiğinde meydana gelen yaklaşık % 65'lik artış bu durumun açık bir göstergesidir. KGK'nın denetçiler ve denetim kuruluşlarının faaliyetleri üzerinde denetleme yetkisi bulunmaktadır. 2019 yılında kurul tarafından 24 denetim kuruluşuna ve 48 bağımsız denetçiye uyarı cezası verilmiş, ayrıca bir denetim kuruluşu ve 1 bağımsız denetçiye de toplam 48.156 TL. para cezası yaptırımı uygulanmıştır. (KGK Yıllık faaliyet raporu,2019,32).

4. BAĞIMSIZ DENETİMİN ANTALYA İLİ ÖZELİNDE İNCELENMESİ

Türkiye de bağımsız denetim kriterlerindeki değişime bağlı olarak denetim kapsamındaki firma sayısında artmaktadır. Tablo 6'da bağımsız denetim kriterlerindeki değişim bir önceki yıl büyüklüklerine göre hesaplanarak oluşturulmuştur. Tablo 7 de ise illere göre 2013 yılından 2019 yılına gelindiğinde o ilde bağımsız denetim yaptıran firma sayısının ne kadar değişime uğradığı gösterilmektedir.

	Aktif Toplamı	Değişim Oranı	Çalışan Sayısı	Değişim Oranı	Yıllık Net Satış	Değişim Oranı
2013	150.000,000		500		200.000,000	
2014	75.000,000	-50%	250	-50%	150.000,000	-25%
2015	50.000,000	-33%	200	-20%	100.000,000	-33%
2016	40.000,000	-20%	200	0%	80.000,000	-20%
2017	40.000,000	0%	200	0%	80.000,000	0%
2018	35.000,000	-13%	175	-13%	70.000,000	-13%
2019	35.000,000	0%	175	0%	70.000,000	0%

Tablo 6: Bağımsız Denetim Kriterlerinin Değişimi (Kaynak: KGK 2019 yılı Faaliyet Raporundan tarafımızca oluşturulmuştur).

Tablo 6 da görüldüğü üzere bağımsız denetime tabi olma kriterlerini yıllar itibari ile kademeli olarak düşürülmüştür. Aktif toplam ve çalışan kişi sayısı 2014 yılından %50 oranında azaltılırken, yıllık net satış miktarı 2015 yılında %33 oranında azaltılmıştır. 2017 ve 2019 yıllarında ise aktif toplam, çalışan kişi sayısı ve yıllık net satış kriterleri bir önceki yıl ile aynı düzeyde kalmıştır.

İller	Antalya	Gaziantep	Konya	Bursa	İzmir	Ankara	Kocaeli	İstanbul
Artış Oran	1431%	836%	785%	628%	399%	369%	299%	209%

Tablo 7: 2013-2019 Döneminde İllere Göre Denetim Sayılarındaki Oransal Değişim (Kaynak: KGK 2019 yılı Faaliyet Raporundan tarafımızca oluşturulmuştur).

2013-2019 yılları arasında il bazında denetim yaptıran firma sayısındaki en yüksek oransal artışın olduğu il Antalya'dır. İstanbul, Kocaeli, Ankara ve İzmir bölgelerinde faaliyet gösteren firmaların ölçekleri büyük olduğu için başlangıçta denetim kriterleri yüksekken denetim yaptıran firma sayıları Tablo 1'de de görüleceği üzere yüksekti. Zaman içinde kriterlerin düşülmesi Antalya gibi illerdeki denetim sayısını daha hızlı arttırmış ve denetim oransal olarak daha hızlı gelişmiştir.

Antalya denilince akla ilk gelen turizm'dir. Turizmin başkenti olan Antalya diğer sektörlerde de hızla gelişim göstermektedir. Madencilik, lüks yat imalatı, tarım, tohumculuk ve fidecilik alanında faaliyet gösteren büyük ölçekli firmalar vardır. Antalya'nın 8 firması Türkiye'deki en büyük 1.000 ihracatçı firma arasına 2019 yılında girmiştir. Toplamda 324 milyon dolar ihracat yapan bu 8 firmanın dördü listeye 2019 yılında yeni girmiştir. Madencilik, mobilya, kağıt ve orman ürünleri ile kimyevi maddeler ve mamulleri sektörlerinde faaliyet gösteren bu firmaların ihracatları, geçen yıla göre %4 ile %16 arasında düşmüş olmasına rağmen yine de ilk ihracatçı 1000 firma arasına girmeyi başarmışlardır. Antalya'nın sektörel genişlemesi ve bağımsız



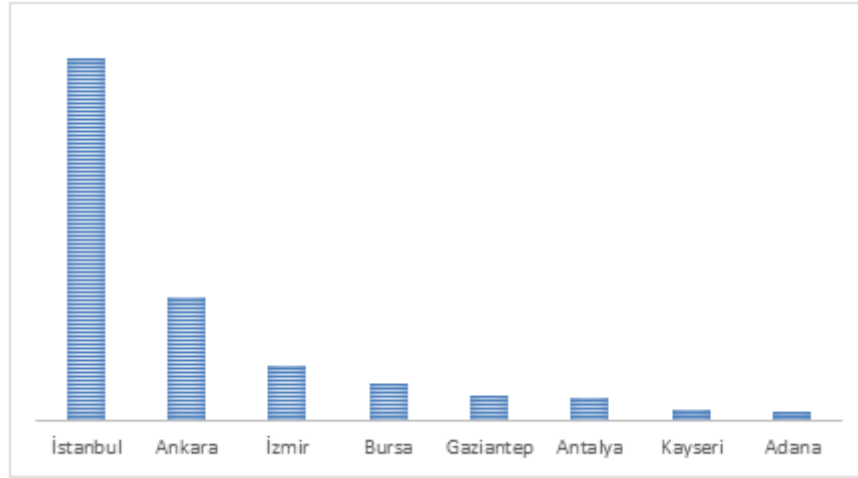
denetim kriterlerinin düşürülmesi sonucunda 2013-2019 yılları arasında bağımsız denetim yaptıran firma sayısı artmıştır

Tablo 7’de de görüldüğü gibi 7 yıllık dönemde denetime giren firma sayısı %1431 artarak diğer illere fark atmıştır. Ayrıca Antalya’da faaliyet gösteren birçok firmanın kanuni merkezi de Antalya dışında özellikle Ankara ve İstanbul gibi büyük şehirlerdedir. Özellikle denetim kriterlerini sağlayan 5 yıldızlı otel işletmelerinin kanuni merkezi Antalya dışındadır. Bu nedenle Antalya’da faaliyet gösterip denetim yaptıran ancak kanuni merkezi Antalya dışında olduğu için istatistiklerde Antalya da yer almayan firma sayısı çok fazladır. 2019 da Antalya da denetim yaptıran 344 firmanın yanı sıra bir o kadar da kanuni merkezi Antalya dışında olup denetim listesinde başka illerde sayılan özellikle turizm sektöründe faaliyet gösteren firma bulunmaktadır.

Yıl	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	Toplam
Bağımsız Denetim Firması	1	4	1	1	1	1	1	10

Tablo 8: 2013-2019 Döneminde Antalya’da Kurulan Bağımsız Denetim Kuruluşu Sayısı

Antalya’da denetim yaptıran firma sayısının fazla olması Antalya merkezli yetkilendirilen ilinde denetim kuruluşlarının da sayısını arttırmıştır. Bunun yanı sıra yetkilendirilen bağımsız denetçi sayısı da diğer illere göre çok fazladır. Antalya’da bağımsız denetçi ruhsatına sahip 557 adet meslek mensubu vardır. Nüfus olarak Antalya ile kıyaslanabilecek illerden Konya’da bu rakam 362, Gaziantep’te 297, Kocaeli’de 208, Denizli’de 189’ dur. Ayrıca Antalya bölgesinde 2013 yılında kurulan denetim firma sayısı 1 iken bağımsız denetime tabi olma kriterlerinin Tablo7’ de gözüktüğü üzere yarı yarıya indirilmesi sonucu 2014 yılında kurulan firma sayısı 4 tür.. Antalya ilinde toplamda kurulan bağımsız denetim firma sayısı 10’ dur. Kriterlerin düşürülmesi halinde bu sayının artacağı öngörülmektedir.



Grafik 2: Türkiye Geneli Bağımsız Denetim Firma Sayısı (<https://www.kgk.gov.tr/>).

2019 Sonu itibari ile Türkiye genelinde toplam 314 tane denetim firması mevcuttur. Yukarıdaki grafik dışında kalan illerde ise Samsun 3, Sakarya 2, Şanlıurfa 2, Eskişehir 2, Çanakkale, Denizli, Elazığ, Kocaeli, Kütahya, Malatya, Manisa, Mersin, Sivas, Tekirdağ ve Zonguldak illerinde 1 tane denetim firması mevcuttur. Diğer kalan illerde bağımsız denetim firmasının yer almaması ve bağımsız denetime tabi olan firma olmamasının sebebi ise bağımsız denetim kriterlerinin 2018 yılından itibaren düşürülmemesi ve şehir ekonomilerindeki yer alan firmaların ölçeğinin küçük kalması olarak söylenebilir.



5. SONUÇ

Bağımsız denetimin Türkiye de yaygınlaşma süreci 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girmesiyle bağımsız denetimin belirli kriterlere sahip olan firmalar için zorunlu hale gelmesiyle başlamıştır. Buna ilave olarak bağımsız denetimin kamu gözetiminde yapılması için uluslararası gelişmelere paralel olarak bağımsız denetim alanını düzenlemek üzere 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile 2 Kasım 2011 tarihinde Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun (KKG) kurulması bu süreci hızlandırmıştır. Her geçen gün bağımsız denetime tabi olan işletme sayısı artmakta aynı zamanda yasal zorunlulukların dışında kredi kuruluşlarının kredi işlemlerinde bağımsız denetim raporları da istemeleri firmaların bağımsız denetime talebini arttırmaktadır. Yıllar itibari ile bağımsız denetime tabi olma kriterlerinin azalmasıyla beraber denetim yaptırmak zorunda kalan firmaların artmasıyla beraber denetim yapılan firmalar artmaktadır. Firmaların bağımsız denetim sürecinden geçmeleri şirketlere olan güveni arttırmakta, finansal bilgi kullanıcılarının makul güven aralığında doğru bilgiye ulaşmalarını sağlamaktadır. Ayrıca firmalar içinde eksikliklerini görmelerine vesile olmakta, uluslararası firmalarla uyumlu, karşılaştırılabilir finansal tablo hazırlamalarına katkı sağlamaktadır. Ayrıca yabancı yatırımcılarla ortak dilde anlaşmayı sağlamakta ve kredi maliyetlerini düşürmektedir.

Türkiye deki tüm illerin içinde 2013-2019 yılları arasında bağımsız denetim yaptıran firmaların artış oranı en yüksek olan il Antalya'dır. Aynı zamanda 2014 yılında bağımsız denetim kriterlerinde yapılan azaltmalar sonucunda bir önceki yıl 1 olan denetim firma sayısı 4'e yükselmiştir. Toplam denetim firması sayısı 10'dur. Bağımsız denetçi ve bağımsız denetim firma sayısı incelendiğinde Antalya İli, Gaziantep, Denizli, Kocaeli gibi büyükşehirlerin çok önündedir. Aynı zamanda kanuni merkezi Antalya'da olmayıp Antalya da iş merkezi olan beş yıldızlı büyük otel işletmeleri de denetim yaptırmaktadır ancak bunların sayıları Antalya yerine diğer şehirlerin içinde yer alması Antalya'daki bağımsız denetim rasyolarının olduğundan daha küçük görünmesine neden olmaktadır.

Bağımsız denetimin vergi muhasebesinden farklı bir bakış açısı olması ve denetçiler tarafından hazırlanması, finansal tabloların hedef kullanıcılarına yüksek güven vermekte, firmaların mali tablolarının yanlış sunulma riskini düşürmektedir. Bağımsız denetim yaptırmayan firmaların kredi maliyetleri de yükselmektedir. Bağımsız denetim kriterlerinin her yıl yeniden değerlendirme oranı gibi belli bir oranda düzenli olarak düşürülmesi bağımsız denetimin tavandan tabana yayılmasını sağlayacak ve doğru bilgi içeren finansal tablolara sahip işletmelerin küreselleşmeyle birlikte dünyaya açılmasına katkı sunacaktır. Bu nedenle Türkiye de ki muhasebe vergi odaklı olmaktan çıkarılmalı ve TMS ve TFRS'na entegre edilmelidir. Böylelikle bağımsız denetim ülke ekonomisine de katkı sağlamış olacaktır.

KAYNAKÇA

- Al-Rodhan, R.F. Nayef And Gérard Stoudmann. (2006).Definitions Of Globalization: A Comprehensive Overview And A Proposed Definition.
- Akdoğan, Nalan - Bülbül, Samet (2019), "Bağımsız Denetçi Raporlarında Kilit Denetim Konularının Bildirilmesinde Bist 100 Şirketlerindeki İlk Uygulama Sonuçlarının Değerlendirmesine Yönelik Bir Araştırma", Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi, (56), Ss.1-24.
- Arslan, Ö., (2015). Bağımsız Denetim Yapıtılmamasının Hukuki Sonuçları, Mali Çözüm Dergisi, Sayfa:73-85,Http://Archive.İsmmmo.Org.Tr/Docs/Malicozum/132malicozum/007_%C3%B6zkan_ARSLAN_.Pdf,
- Ataman, B., & Cavlak, H., (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı İle Tam Set Türkiye Muhasebe Ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Karşılaştırılması, Finans Ekonomi Ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, Sayı: 3, Cilt: 2, Sayfa: 153-163
- BOZKURT, Veysel; (2000), "Küreselleşme Kavram, Gelişim ve Yaklaşımlar", Küreselleşmenin İnsani Yüzü, Ed. Veysel Bozkurt, I. Baskı, Alfa Yayınları, ss. 17-31
- Cemal Elitaş A.Engin Ergüden (2005) Vergi Usul Kanunundan Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Doğru: Finansal Tabloların Yolculuğu
- Erdikler Yeminli Mali Müşavirlik Ltd Şti. Dr. Tuba Şavlı Uluslararası/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (2014,Yaklaşım Yayıncılık)
- GÜREDİN, Ersin,"Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz" Anadolu Üniversitesi Yayınları 2. Baskı, No:835, Eskişehir, 1995.
- ISMMMO, (2015). Denetim Türleri, Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim, Yayın:130, 2015, Http://Archive.İsmmmo.Org.Tr/Docs/Yayınlar/Kitaplar/130/2%20denetim%20türleri.Pdf,
- Kamu Gözetimi Kurumu, Bağımsız Denetim Standardı 200, Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi,
- Selma Demirtaş Aydoğan Türkiye'de Bağımsız Denetimin Yeni Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde
- Solak, B., (2016). Bağımsız Denetçilerin İş Yükü İş Performansı ve Denetim Kalitesi, Gazi Kitabevi, Ankara Türk Ticaret Kanunu. (2011). 6102 Sayılı, 13.01.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete.



Türkiye’de Bağımsız Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci 1990-2011 Prof. Dr. Oktay Güvemli Marmara Üniversitesi E. Öğr. Üyesi Prof. Dr. Mehmet Özbireckli Mustafa Kemal Üniversitesi Öğr.

Türker, Masum. (2006). Uluslararası Denetim Standartlarına Yakınsama ve Türkiye Denetim Standartlarının Oluşturulması. Muhasebe ve Denetime Bakış, (19). Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu Yönergesi, [Http://Turmob.Org.Tr/Tmudesk/Yonerge.Html](http://Turmob.Org.Tr/Tmudesk/Yonerge.Html)

Prof. Dr. Sinan Aslan Finansal Muhasebe, Muhasebe Biliminin Temelleri ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması Sayfa9

Muhasebe, Denetim Ve Bağımsız Denetimin Gerekliği Murat ERDOĞAN Doğuş Üniversitesi Dergisi, 2002, (5), 51-63

Yılmaz,H. (2016) Bağımsız Denetimin Şirketlere Fayda ve Avantajları SPK, 2006:<http://www.spk.gov.tr>,
<https://www.ismmmo.org.tr/Yayinlar/E-Kitap-3> (SPK, 2005: www.spk.gov.tr, 19.08.2009).

(https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/YillikFaaliyetRaporlari/KGK_2019_Faaliyet_Raporu.pdf)
[Http://Www.Https://Www.Kgk.Gov.Tr//Portalv2Uploads/Files/Duyurular/V2/BDS/Bdsyeni25.12.2017/BDS%20200-Site.Pdf](http://Www.Https://Www.Kgk.Gov.Tr//Portalv2Uploads/Files/Duyurular/V2/BDS/Bdsyeni25.12.2017/BDS%20200-Site.Pdf).