

AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

T1515

Adnan DÖNMEZ

+

ÜLKEMİZDEKİ BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM SÜRECİNİN
İŞLEYİŞİNE İLİŞKİN BİR DEĞERLENDİRME

1515

Danışman

Prof. Dr. Ayten ERSOY

İşletme Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

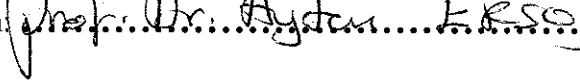
AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
MERKEZ KÜTÜPHANESİ

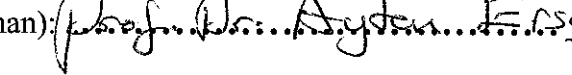
Antalya, 2002

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne,


Bu çalışma, jürimiz tarafından İşletme Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ
OLARAK kabul edilmiştir

İmza

Başkan:  Prof. Dr. Ayhan ERSOY

Üye (Danışman):  Prof. Dr. Ayhan ERSOY

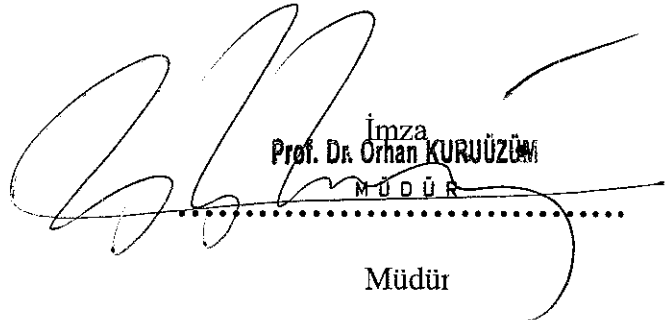
Üye:  Yrd. Doç. Dr. Mehmet SEN

Üye: Yrd. Doç. Dr. Adil KORKMAZ 

Üye:

Onay: Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

.....


İmza
Prof. Dr. Orhan KURUÖZÜM
MÜDÜR
Müdür

İ Ç İ N D E K İ L E R

Sayfa No

TABLolar	ix
ŞEKİLLER	xi
KISALTMALAR	xii
ÖZET	xiii
ABSTRACT	xiv
ÖNSÖZ	xv
GİRİŞ	1
1. GENEL ANLAMDA DENETİM VE BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM KAVRAMLARI...	3
1.1 Denetim İle İlgili Kavramlar ve Denetim Türleri	3
1.1.1 Kavramsal Olarak Denetim	3
1.1.2 Muhasebe – Denetim İlişkisi	5
1.1.3 Denetim Türleri	7
1.1.3.1 Amacına Göre Denetim Türleri	7
1.3.1.1.1 Finansal Tabloların Denetimi	7
1.3.1.1.2 Uygunluk Denetimi	8
1.3.1.1.3 Faaliyet Denetimi	8
1.3.1.1.4 Özel Amaçlı Denetim	9
1.1.3.2 Denetçilerin Statüsüne Göre Denetim Türleri	9
1.1.3.2.1 Bağımsız Dış Denetim	9
1.1.3.2.2 İç Denetim	10
1.1.3.2.3 Kamu Denetimi	10
1.1.3.3 Kapsamına Göre Denetim Türleri	10
1.1.3.3.1 Genel Denetim	10
1.1.3.3.2 Özel Denetim	11
1.1.3.4 Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri	11
1.1.3.4.1 Yasal (Zorunlu) Denetim	11
1.1.3.4.2 İsteğe Bağlı Denetim	11
1.1.3.5 Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri	12
1.1.3.5.1 Sürekli Denetim	12
1.1.3.5.2 Ara Denetim	12

1.1.3.5.3 Son Denetim	12
1.1.4 Denetçi Kavramı	12
1.1.4.1 Bağımsız Denetçiler	13
1.1.4.2 İç Denetçiler	14
1.1.4.3 Kamu Denetçileri	14
1.2 Bağımsız Dış Denetim	15
1.2.1 Bağımsız Dış Denetimin Tanımı	15
1.2.2 Bağımsız Dış Denetimin Gerekliliği	16
1.2.3 Bağımsız Dış Denetimin Amaçları	16
1.2.4 Bağımsız Dış Denetimin Yararları	17
1.2.4.1 Denetlenen İşletmeye Sağladığı Yararlar	17
1.2.4.2 İş Hayatının Diğer Üyelerine Sağlanan Yararlar	18
1.2.4.3 Kamu Kuruluşları Açısından Sağlanan Yararlar	18
1.2.5 Bağımsız Dış Denetimin Sınırları ve Bağımsız Dış Denetimi Sınırlayan Faktörler	18
1.2.5.1 Bağımsız Dış Denetimin Sınırları	18
1.2.5.1.1 Bağımsız Dış Denetimde Kapsam Sınırı	18
1.2.5.1.2 Bağımsız Dış Denetimin Karşılaştırma Sınırı	19
1.2.5.1.3 Bağımsız Dış Denetimin Değerlendirme Sınırı	19
1.2.5.2 Bağımsız Dış Denetimi Sınırlayan Faktörler	19
1.2.5.2.1 Denetçinin Kısıtlı Ekonomik Koşullarda Çalışması	19
1.2.5.2.2 Zaman Sınırlaması	19
1.2.5.2.3 Denetlenen İşletmenin Muhasebe Sisteminden Kaynaklanan Sınırlamalar	20
1.2.6 Bağımsız Dış Denetimin Tarihsel Süreç İçindeki Gelişimi	20
1.2.6.1 Bağımsız Dış Denetimin Dünyadaki Tarihsel Gelişimi	20
1.2.6.2 İngiltere’de Bağımsız Dış Denetim	22
1.2.6.3 ABD’de Bağımsız Dış Denetimin Gelişimi	22
1.2.6.4 Türkiye’de Bağımsız Dış Denetimin Gelişimi	23
1.2.7 Denetime İlişkin Düzenlemeler	25
1.2.7.1 AB’nin Yaptığı Düzenlemeler	25
1.2.7.2 Türkiye’de Denetime İlişkin Yapılan Düzenlemeler	29
1.2.7.2.1 Sermaye Piyasası Mevzuatı ve Bağımsız Dış Denetim	29
1.2.7.2.1.1 Bağımsız Dış Denetimin Yasal Çerçevesi	29
1.2.7.2.1.2 Bağımsız Dış Denetimin Tanımı, Amacı ve Kapsamı	31
1.2.7.2.1.3 Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin Düzenlemeler	32

1.2.7.2.1.3.1 Bağımsız Denetim Kuruluşlarında Aranılan Nitelikler...	32
1.2.7.2.1.3.2 Bağımsız Denetim Kuruluşunun Görevlendirilmesi ve Görevden Çekilmesi.....	35
1.2.7.2.1.4 Bağımsız Denetçilere İlişkin Düzenlemeler.....	35
1.2.7.2.1.4.1 Denetçilerde Aranılan Nitelikler.....	35
1.2.7.2.1.4.2 Denetçilerin Unvan Kullanımı.....	36
1.2.7.2.1.4.3 Denetçilerin Yetkileri.....	37
12.7.2.1.5 Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçilerin Sorumlulukları.....	37
1.2.7.2.2 3568 Sayılı SM, SMMM, YMM'lik Kanunu ve Bağımsız Dış Denetim	39
1.2.7.2.2.1 Kanununun Amacı ve Kapsamı.....	39
1.2.7.2.2.2 SMMM ve YMM'lerin Denetim Faaliyetlerine İlişkin Düzenlemeler.....	40
1.2.7.2.2.3 SM, SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik.....	41
1.2.7.2.2.4 Yeminli Mali Müşavirlerin Yapacakları Tasdik Denetimine İlişkin Düzenlemeler.....	43
1.2.7.2.2.5 Meslek Mensuplarının Sorumlulukları, Yasaklar ve Cezalar.....	46
1.2.7.2.3 Denetime İlişkin Düzenlemelerin Karşılaştırılması.....	49
1.2.7.2.3.1 Denetimin Anlam ve Kapsamı Açısından Karşılaştırma.....	49
1.2.7.2.3.2 Denetçi ve Denetim Kurumları Açısından Karşılaştırma.....	51

2.GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI İLE ÜLKEMİZDEKİ STANDARTLARIN KARŞILAŞTIRILMASI.....

2.1 Genel Standartlar.....	61
2.1.1 Mesleki Eğitim ve Yeterlilik Standardı.....	61
2.1.1.1 Genel Açıklamalar.....	61
2.1.1.2 AB Uygulaması.....	62
2.1.1.3 Türkiye Uygulaması, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Sekizinci Yönerge İle Karşılaştırılması.....	63
2.1.1.3.1 Türkiye Uygulaması.....	63
2.1.1.3.2 Karşılaştırma.....	66
2.1.1.3.2.1 Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarıyla Karşılaştırma.....	66
2.1.1.3.2.2 Sekizinci Yönerge İle Karşılaştırma.....	67

2.1.2 Bağımsızlık Standardı.....	68
2.1.2.1 Genel Açıklamalar.....	68
2.1.2.2 AB Uygulaması.....	69
2.1.2.3 Türkiye Uygulaması, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Sekizinci Yönerge İle Karşılaştırma.....	70
2.1.2.3.1 Türkiye Uygulaması.....	70
2.1.2.3.2 Karşılaştırma.....	72
2.1.2.3.2.1 Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarıyla Karşılaştırma.....	72
2.1.2.3.2.2 Sekizinci Yönerge İle Karşılaştırma.....	72
2.1.3 Mesleğin Gerektirdiği Dikkat ve Özenin Gösterilmesi Standardı.....	72
2.1.3.1 Genel Açıklamalar.....	72
2.1.3.2 AB Uygulaması.....	73
2.1.3.3 Türkiye Uygulaması ve Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması.....	74
2.1.2.3.3.1 Türkiye Uygulaması.....	74
2.1.2.3.3.2 Karşılaştırma.....	75
2.2 Çalışma Alanı Standartları.....	75
2.2.1 Planlama ve Gözetim Standardı.....	76
2.2.1.1 Genel Açıklamalar.....	76
2.2.1.2 Türkiye Uygulaması ve Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması.....	77
2.2.1.2.1 Türkiye Uygulaması.....	77
2.2.1.2.2 Karşılaştırma.....	78
2.2.2 İç Kontrol Sistemi Hakkında Bilgi Edinme Standardı.....	79
2.2.2.1 Genel Açıklamalar.....	79
2.2.2.2 Türkiye Uygulaması ve Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması.....	80
2.2.2.2.1 Türkiye Uygulaması.....	80
2.2.2.2.2 Karşılaştırma.....	81
2.2.3 Kavit Toplama Standardı.....	81
2.2.3.1 Genel Açıklamalar.....	81
2.2.3.2 Türkiye Uygulaması ve Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması.....	82
2.2.3.2.1 Türkiye Uygulaması.....	82
2.2.3.2.2 Karşılaştırma.....	83

2.3 Raporlama Standartları.....	84
2.3.1 Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı.....	84
2.3.1.1 Genel Açıklamalar.....	84
2.3.1.2 Türkiye Uygulaması ve Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması.....	85
2.3.1.2.1 Türkiye Uygulaması.....	85
2.3.1.2.2 Karşılaştırma.....	86
2.3.2 Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik Standardı.....	86
2.3.2.1 Genel Açıklamalar.....	86
2.3.2.2 Türkiye Uygulaması ve Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması.....	87
2.3.2.2.1 Türkiye Uygulaması.....	87
2.3.2.2.2 Karşılaştırma.....	88
2.3.3 Finansal Tablolardaki Açıklamaların Yeterliliği Standardı.....	88
2.3.3.1 Genel Açıklamalar.....	88
2.3.3.2 Türkiye Uygulaması ve Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması.....	89
2.3.3.2.1 Türkiye Uygulaması.....	89
2.3.3.2.2 Karşılaştırma.....	89
2.3.4 Denetçi Görüşü.....	89
2.3.4.1 Genel Açıklamalar.....	89
2.3.4.2 Türkiye Uygulaması ve Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması.....	90
2.3.4.2.1 Türkiye Uygulaması.....	90
2.3.4.2.2 Karşılaştırma.....	92
2.4 Mesleki Davranış Kuralları.....	92
2.4.1 Denetlenen Şirkete Karşı Sorumluluklar.....	93
2.4.2 Diğer Denetim Kurumlarına Karşı Sorumluluklar.....	94
2.4.3 Diğer Sorumluluklar.....	94
2.4.4 Türkiye Uygulaması Ve Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması.....	95

3. BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM SÜRECİ.....	98
3.1 Müşteri Seçimi ve İşin Kabulü.....	98
3.1.1 Müşteri İşletme Hakkında Bilgi Toplama.....	98
3.1.2 Önceki Denetçi İle Görüşme.....	100
3.1.3 Müşteri İle Anlaşmaya Varılması ve Denetim Sözleşmesinin Yapılması.....	101
3.2 Denetimin Planlanması.....	102
3.2.1 Müşterinin Faaliyetleriyle İlgili Bilgi Toplama.....	104
3.2.2 Zaman Planlaması.....	105
3.2.3 İş Gücü Planlaması.....	106
3.2.4 Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi.....	107
3.2.5 Denetim Riski Düzeyinin Belirlenmesi.....	108
3.2.5.1 Doğal Risk.....	109
3.2.5.2 Kontrol Riski.....	110
3.2.5.3 Bulgu Riski.....	111
3.2.6 Denetim Programının Hazırlanması.....	111
3.3 Denetim Programının Yürütülmesi.....	112
3.3.1 İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi.....	112
3.3.1.1 Kontrol Çevresi.....	116
3.3.1.2 Muhasebe Sistemi.....	116
3.3.1.3 Kontrol Prosedürleri.....	117
3.3.2 İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi.....	118
3.3.2.1 İç Kontrol Sistemini Tanıma Yöntemleri.....	118
3.3.2.1.1 Not Alma Yöntemi.....	118
3.3.2.1.2 Anket Yöntemi.....	119
3.3.2.1.3 Akış Şemaları Yöntemi.....	120
3.3.2.2 İç Kontrol Sisteminin Test Edilmesi ve Değerlendirilmesi.....	120
3.4 Denetim Kanıtları, Denetim Teknikleri ve Yöntemleri.....	122
3.4.1 Denetim Kanıtları.....	122
3.4.1.1 Toplanacak Kanıt Sayısını Etkileyen Faktörler.....	123
3.4.1.1.1 İncelenecek Kalemin Önemliliği.....	124
3.4.1.1.2 Risk.....	125
3.4.1.1.3 Nitelik.....	125
3.4.1.1.4 Kanıtın Maliyeti.....	126
3.4.1.2 Kanıtın Güvenilirliğini Etkileyen Faktörler.....	126
3.4.1.2.1 Kanıtın İlgili Olması.....	127

3.4.1.2.2	Kanıtın Kaynağı	127
3.4.1.2.3	Kanıtın Zamanlılığı	127
3.4.1.2.4	Kanıtın Objektifliği	128
3.4.2	Denetim Teknikleri	128
3.4.2.1	Fiziki İnceleme Tekniği	129
3.4.2.2	Doğrulama Tekniği	130
3.4.2.3	Belgelerin İncelenmesi Tekniği	131
3.4.2.4	Kayıt Sürecinin İzlenmesi Tekniği	132
3.4.2.5	Yeniden Hesaplama Tekniği	132
3.4.2.6	Gözlem Tekniği	133
3.4.2.7	Derinlemesine Araştırma Tekniği	134
3.4.2.8	Soruşturma Tekniği	134
3.4.2.9	İlgili Hesaplar Arasında İlişki Kurma Tekniği	134
3.4.2.10	Analitik İnceleme Tekniği	135
3.4.3	Denetim Yöntemleri	136
3.4.3.1	Şekli Denetim – Maddi Denetim	137
3.4.3.2	Aralıksız Denetim – Örneklemeye Yoluyla Denetim	138
3.4.3.3	İleriye Doğru Denetim – Geriye Doğru Denetim	138
3.4.3.4	Doğrudan Denetim – Dolaylı Denetim	139
3.5	Çalışma Kağıtları	139
3.5.1	Çalışma Kağıtlarının Yararları	140
3.5.2	Çalışma Kağıdı Türleri	141
3.5.3	Çalışma Kağıtlarında Kullanılan Denetim İşaretleri	141
3.5.4	Çalışma Kağıtlarının Mülkiyeti ve Gizliliği	142
3.5.4.1	Çalışma Kağıtlarının Mülkiyeti	142
3.5.4.2	Çalışma Kağıtlarının Gizliliği	142
3.6	Denetim Bulgularının Raporlanması	143

4.TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM SÜRECİNİN İŞLEYİŞİ VE UYGULAMADA KARŞILAŞILAN SORUNLARA İLİŞKİN BİR DEĞERLENDİRME.....	149
4.1 Araştırmanın Amacı ve Önemi.....	149
4.2 Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi.....	149
4.3 Araştırmada Elde Edilen Bulguların Değerlendirilmesi.....	150
4.3.1 Anket Formunu Cevaplandıran Denetçilere ve Firmalara İlişkin Özellikler.....	150
4.3.2 Bağımsız Dış Denetim ve Muhasebe Standartları İle Ülkemizdeki Düzenlemelere İlişkin Bulguların Değerlendirilmesi.....	154
4.3.3 Bağımsız Dış Denetim Sürecine İlişkin Bulguların Değerlendirilmesi.....	160
4.3.4 Bağımsız Dış Denetime İlişkin Düzenlemeleri Yapan Örgütlenmelere İlişkin Bulguların Değerlendirilmesi.....	165
4.3.5 Denetim Teknik ve Yöntemlerine İlişkin Bulguların Değerlendirilmesi.....	167
4.3.6 Uygulamada Karşılaşılan Sorunlara İlişkin Bulguların Değerlendirilmesi.....	170
4.3.7 Ülkemizdeki İşletmelerin Bağımsız Dış Denetime Verdikleri Öneme İlişkin Bulguların Değerlendirilmesi.....	172
SONUÇ.....	174
KAYNAKÇA.....	179
EKLER	
Ek-1: Anket Formu.....	184
ÖZGEÇMİŞ.....	188

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 3.1: Denetim İşaretleri	142
Tablo 4.1: Anketi Cevaplandıranların Firmada Üstlendikleri Görevler	150
Tablo 4.2: Anketi Cevaplandıran Denetçilerin Mezun Oldukları Üniversite.....	151
Tablo 4.3: Anketi Cevaplandıran Denetçilerin Mezun Oldukları Bölüm.....	151
Tablo 4.4: Denetçilerin Meslekte Geçen Süreleri.....	152
Tablo 4.5: Denetim Firmalarının Sermaye Yapıları.....	152
Tablo:4.6: Yabancı İşletme Denetimi	153
Tablo 4.7: Denetim Dışında İşletmelere Yardımcı Olunan Konuların Oransal Dağılımı.....	153
Tablo 4.8: Denetim Firmalarının Bağımsız Dış Denetimde Ölçü Aldığı Standartlar.....	154
Tablo 4.9: Denetlenen İşletmelerin Uluslar arası Muhasebe Standartlarına Uyum Durumu ..	155
Tablo 4.10: 3568 Sayılı Kanunda Yer Alan Denetim Standartlarının GKGDS ile Uyum Durumu.....	155
Tablo 4.11: SPK Mevzuatında Yer Alan Denetim Standartlarının GKGDS İle Uyum Durumu.....	156
Tablo 4.12: SPK ve 3568 Sayılı Kanunda Yer Alan Standartların Denetim İçin Yeterliliği....	157
Tablo 4.13: Mesleki Özen ve Titizlik Standardının Uygulanma Durumu.....	158
Tablo 4.14: Mesleki Ahlak ve Davranış Kurallarına İlişkin Standartların SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Kanundaki Durumu.....	158
Tablo 4.15: Ülkemizdeki Bağımsız Dış Denetime İlişkin Düzenlemelerin 8.Yönerge İle Uyumlaştırılması.....	159
Tablo 4.16: Ülkemizde Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına Uyumlu Bağımsız Dış Denetim Standartlarının Oluşturulması Gerekliliğine İlişkin Firma Görüşlerinin Oransal Dağılımı	160
Tablo 4.17: Bağımsız Dış Denetim Sırasında Gerçekleştirilen Denetim Faaliyetlerinin Oransal Dağılımı	160
Tablo 4.18: Bağımsız Dış Denetimde Bilgisayar Programlarından Yararlanma Düzeyi	161
Tablo 4.19: Bağımsız Dış Denetimde Ekip Çalışmasından Yararlanma Düzeyi	161
Tablo 4.20: İç Kontrol Sistemini Tanıma ve Değerlendirme.....	162
Tablo 4.21: Denetim Firmalarının Yeni Bir Müşteriyi Kabul Etmeden Önce Önceki Denetçi İle Görüşüp Görüşmeme Durumu	163
Tablo 4.22: Önceki Denetçiden Elde Edilen Bilgilerin Oransal Dağılımı.....	163
Tablo 4.23: Denetim Planlaması Aşamasında Gerçekleştirilen Faaliyetlerin Önem Derecesi ..	164
Tablo 4.24: Bağımsız Dış Denetim Alanında En Etkili Çalışan Örgütlenme.....	165

Tablo 4.25: Bağımsız Dış Denetime İlişkin Düzenlemeleri Üstlenmesi Gereken Örgütlenmeye İlişkin Firma Görüşleri	165
Tablo 4.26: Bağımsız Denetim Konusunda Hangi Örgütlenme Daha Etkili – Sizce Hangi Örgüt Bağımsız Dış Denetim Faaliyetleri Üstlenmeli İlişkisi.....	166
Tablo 4.27: Denetim Tekniklerinin Kullanım Sıklığı.....	167
Tablo 4.28: Denetim Yöntemlerinin Kullanım Sıklığı.....	168
Tablo 4.29: Uygulamada Karşılaşılan Sorunların Önemlilik Düzeyi.....	170
Tablo 4.30: Türkiye’de Şirketlerin Bağımsız Denetime Verdikleri Önem.....	172

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.1: Muhasebe Denetim İlişkisi.....	7
Şekil 1.2: Bağımsız Dış Denetimin Tarihsel Gelişimi	21
Şekil 3.1: Bağımsız Dış Denetim Süreci.....	99

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
SM	: Serbest Muhasebeci
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
YMM	: Yeminli Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
IFAC	: Uluslar arası Muhasebeciler Birliği
AICPA	: Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Kurumu
3568 Sayılı Kanun	: Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
GKGDS	: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
TTK	: Türk Ticaret Kanunu

ÖZET

Bağımsız dış denetim; işletmelerin finansal tablolarının ve bu tabloların dayanağını oluşturan bilgi ve belgelerin, uzman ve tarafsız denetçiler tarafından, muhasebe ilke ve standartlarına uygunluğunun ve doğruluğunun, işletmenin finansal durumunu gerçekten yansıtıp yansıtmadığının incelenerek elde edilen sonuçların denetim raporları aracılığı ile ilgililere duyurulması sürecidir.

İşletmelerin gelişen ve değişen ekonomik koşullar nedeniyle hızla büyümesi beraberinde güvenilir ve doğru bilgiye olan ihtiyacı da artırmıştır. Doğru ve güvenilir bilgiye olan ihtiyacın artması da bağımsız dış denetimin önem kazanmasına ve çok önemli bir ihtiyaç olmasına neden olmuştur.

Avrupa Birliği'ne girme sürecindeki sürecinde ki ülkemizde bağımsız dış denetim henüz yasal bir niteliğe kavuşmamıştır. Türkiye'de bağımsız dış denetime ilişkin olarak SPK mevzuatında ve 3568 sayılı yasada bir takım düzenlemeler yapılmıştır. Ancak bu düzenlemeler, genel kabul görmüş denetim standartları ve AB sekizinci yönergesiyle karşılaştırıldığı zaman bir çok noktada eksiklikler olduğu görülmektedir.

Ayrıca ülkemizde denetime ilişkin mesleki bir örgütlenmenin olmayışı da bağımsız dış denetimin ülkemizde gelişmemiş olmasının en önemli nedenlerinden biridir.

ABSTRACT

Independent external audit is the process in which the financial statements of companies and information and documents as a basis of them, are examined by experts and impartial auditors to reveal whether they are accurate and fit to accounting principles and standarts, and whether they reflect the real financial state of the company, and by which the obtained results is announced to related parties by audit reports.

Fast-growing of the companies due to developing and changing economic conditions has increased along with the need for reliable and accurate information. Increased necessity for reliable and accurate information has caused in turn gaining importance of independent external audit and made this concept a very significant requirement.

In our country on the way of European Union, independent external audit has not yet a legal basis entirely. Some regulations has been made in SPK Legislation and Law No 3568 concerning to the independent external audit in Turkey. However, when they are compared to General Accepted Auditing Standarts and EU Eighth Council Directive, deficiencies appear in several points.

In addition, the lack of professional organisation related to auditing is also one of the main reasons for the less-developed structure of independent external audit in our country.

ÖNSÖZ

Tez çalışmam süresince değerli katkılarından dolayı başta tez danışmanım Sayın Prof. Dr. Ayten ERSOY'a, tezimin uygulama kısmındaki yardımlarından dolayı Sayın Prof. Dr. Ayşe KURUÜZÜM'e, Sayın Doç. Dr. Ferda ERDEM'e ve Sayın Yrd. Doç. Dr. Can Deniz KÖKSAL'a, manevi desteklerinden dolayı aileme ve özellikle eşime kocaman TEŞEKKÜRLER ...

Adnan DÖNMEZ

2002, Antalya

GİRİŞ

Ekonomik ve sosyal alanda hızla meydana gelen değişimler, işletmelerin faaliyet alanlarını genişletmelerine ve ölçeklerinin büyümesine neden olmaya başlamıştır. İşletmelerin büyük ölçekli hale helmeye başlaması ve faaliyetlerinde meydana gelen karmaşıklık beraberinde işletmelerin muhasebe sistemlerinin de karmaşıklaşmasına neden olmaktadır. Muhasebe verilerinde meydana gelen bu karmaşıklık işletmenin finansal tablolarına ve muhasebe bilgilerine olan güvenilirlik derecesini olumsuz yönde etkilemektedir. İşletmelerin gelişen ve değişimi gerektiren ekonomik koşullar nedeniyle giderek büyümesi beraberinde doğru ve güvenilir bilgilere olan ihtiyacı da arttırmaktadır.

Doğru ve güvenilir bilgi ihtiyacının artması bağımsız dış denetim uygulamalarının da daha fazla önem kazanmasına neden olmuştur.

Günümüzde işletmeler için çok büyük bir gereksinim haline gelen bağımsız dış denetim faaliyetlerine ilişkin olarak ülkemizde çok yakın tarihlere kadar yasal bir düzenleme yok iken 1987 yılından itibaren çeşitli yasal düzenlemelerin yapılmaya başlandığını görüyoruz. Ülkemizde düzenlemelerin yasalar aracılığı ile yapılması, gelişmiş ülkelerdeki gibi denetime ilişkin düzenlemeleri gerçekleştirecek bir meslek örgütünün olmayışı ülkemizde bağımsız dış denetimin gelişimini engellemektedir.

Bu çalışmada bağımsız dış denetime ilişkin olarak ülkemizde yapılan düzenlemelerin neler olduğu, ülkemizde yer alan bağımsız dış denetim standartlarının genel kabul görmüş denetim standartlarıyla ne derece uyumlu olduğu, bağımsız dış denetim sürecinin ülkemizde nasıl işlediği ve uygulamada ne tür sorunlarla karşılaşıldığının ortaya konması amaçlanmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde; denetim ve bağımsız dış denetim kavramları, bağımsız dış denetimin önemi ve gerekliliği, bağımsız dış denetime ilişkin Avrupa Birliği (AB) ve ülkemizde yapılan düzenlemeler ve bu düzenlemelerin karşılaştırılmasına yer verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde genel kabul görmüş bağımsız dış denetim standartları açıklanarak, ülkemizdeki standartların AB sekizinci yönergesinde belirtilen standartlar ve genel kabul görmüş denetim standartlarıyla karşılaştırılmasına yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde ise; bağımsız dış denetim sürecinin işleyişine ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

Dördüncü ve son bölümde ise ülkemizdeki bağımsız dış denetim sürecinin işleyişi, uygulamada karşılaşılan sorunlar ve ülkemizdeki düzenlemelerin yeterli olup olmadığını değerlendirmeyi amaçlayan bir anket çalışması yer almaktadır.

1.BÖLÜM

GENEL ANLAMDA DENETİM VE BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM KAVRAMLARI

1.1 Denetim İle İlgili Kavramlar ve Denetim Türleri

1.1.1 Kavramsal Olarak Denetim

Ekonomik yaşamın giderek karmaşıklaşan bir hal alması güvenilir ve tarafsız bilgi ihtiyacını da beraberinde getirmiştir çünkü karmaşıklaşan bu ekonomik yapı kullanıcılara sunulan bilgilerin tarafsız, doğru ve güvenilir olma olasılığını da azaltmaktadır. Bu bilgilerden yararlanarak karar alacak olanlar yararlandıkları bilgileri asıl kaynağından inceleme olanağına sahip olmadıkları için başkaları tarafından hazırlanan bu bilgilerin tarafsız ve doğru bir şekilde hazırlandığına güvenmek zorundadırlar. Ancak başkaları tarafından hazırlanan bu bilgilerde bazı hatalar olması olasılığı mevcuttur (Kepekçi, 2000, s.1).

İşte açıklanan bilgilerin yeterince güvenilir ve tarafsız olmama riski taşıması karar alıcıları bazı önlemler almaya zorlamaktadır. Bu bilgilerin doğruluğunun ve tarafsızlığının saptanması konusunda en yaygın ve genel yöntem ise bu bilgilerin bağımsız ve güvenilir bir kişi tarafından denetlenmesidir. Çünkü bağımsız bir denetçi tarafından denetlenen ,doğruluğu ve güvenilirliği ortaya konan bilgiler artık güvenilirlerdir (Güredin, 1998, s.4).

Denetime ilişkin bir çok genel anlamda kapsamlı tanıma gerek yasalarda gerekse uygulamada rastlamak mümkündür. Denetime ilişkin tanımların belli başlıları aşağıdaki gibidir:

Denetimi geniş kapsamlı olarak şu şekilde tanımlayabiliriz; “ ekonomik faaliyet ve olaylara ilişkin olarak ortaya çıkan sonuçları, önceden saptanan amaçlar, ölçütleri ve standartlara göre tarafsız bir şekilde analiz etmek ve ölçmek yoluyla kanıtlara dayanarak değerlendirmek ve elde edilen sonuç ve bulguları ilgililere duyurmak amacıyla uygulanan sistematik bir süreçtir” (Köse, 2000, s.4).

Diğer bir tanıma göre ise denetim; işletmelerin mali tablolarının ve bu tabloların dayanağını oluşturan bütün belgelerin , iç kontrol sisteminin , uzman kişiler tarafından objektif olarak , kanıt toplanarak , muhasebe ve denetim ilke ve standartlarına uyarak, bunun yanı sıra ilgili

mevzuat ve yönetmelik hükümlerine göre denetlenmesi ve denetleme sonunda finansal tabloların güvenilirliği konusunda bir görüş elde edilerek, bu görüşlerin denetim raporları aracılığı ile işletme ilgililerine duyurulması sürecidir (Akdoğan, 1988, s.4)

Yaptığımız denetim tanımlarından denetime ait şu özellikleri çıkarabiliriz;

Denetim konu olarak ekonomik faaliyet ve olayları kapsar; denetimin kapsamı genellikle bir ekonomik birim veya dönem ile sınırlıdır. Çoğu zaman bu ekonomik birim, devlet, ortaklıklar, kişisel firmalar gibi tüzel kişilerden oluşabilmektedir (Gürbüz, 1995, s.6). Denetimin konusunu oluşturan ekonomik faaliyetler ve olaylar ile bunlara ilişkin bilgiler arasındaki bağlantıyı örgütün bilgi sistemi ve muhasebe süreci sağlar (Kepekçi, 2000, s.1)

Bir denetim çalışmasında denetçinin sorumluluk alanının belirlenmesi çok önemlidir ve esastır. Bu amaçla her denetim çalışması sırasında, denetimin gerçekleştirileceği alan ve dönemin kesin olarak belirlenmesi gerekir (Bozkurt, 2000, s.23). Denetimin genelde bir yıllık bir dönemi kapsar. Fakat günümüzdeki denetim uygulamalarına bakıldığında bir aylık, üç aylık, altı aylık dönemler itibariye de denetimlerin yapıldığı görülmektedir. Bazı durumlar da ise bir den fazla yıl hatta işletmenin tüm faaliyet dönemi denetime konu olabilmektedir (Akgül, 2000, s.1).

Denetim çalışması sırasında denetçinin sorumluluk alanının belirlenmesi esastır. Bu nedenle yapılan her denetim çalışmasında denetimin yapılacağı alan ve denetimin yapıldığı dönemin belirlenmesi gerekir (Bozkurt, 2000, s.23).

Denetim önceden saptanmış ölçütlerle karşılaştırma sürecidir; önceden saptanmış ölçütler denetçinin bilgiyi karşılaştırıp değerleyeceği standartlardır. Denetim sırasında kullanılan ölçütler denetim amacına göre farklılık gösterir. Örneğin denetimin amacı, mali tabloların doğruluğunu ortaya koymak ise karşılaştırma kriterleri genel kabul görmüş muhasebe ilkeleridir (Kepekçi, 2000, s.1). Eğer vergi denetimi yapılıyorsa ölçüt, vergi mevzuatı olacaktır (Akgül, 2000, s.2). Kayıt işlemlerinin doğruluğunun araştırılması denetimin amacı olduğunda ise birinci unsur işletme personeline tutulmuş kayıtlardır. Karşılaştırılacak kriterler ise yetkililerce konulmuş olan prosedürler, yöntemler ve yasal yükümlülüklerdir (Gürbüz, 1995, s.6).

Denetim kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir; denetimin amacına ulaşabilmek için, denetim de elde edilen her türlü bilgi ve veri kanıt olarak kullanılabilir (Kepekçi, 2000, s.1).

Denetim kanıtları, denetimi yapılacak işletme personelinin yazılı veya sözlü bildirimleri, denetçinin gözlemleri gibi çok değişik şekillerde olabilir. Denetimin amacına ulaşabilmesi için denetçiler yeterli miktar ve kalitede kanıt toplamak zorundadır. Bu nokta denetimin en kritik yönünü oluşturmaktadır (Gürbüz, 1995, s 6).

Her denetim çalışmasının sonunda bir denetim raporu düzenlenir; denetim raporunun düzenlenmesi denetim sürecinin son evresidir (Güredin, 1998, s.6). Denetçi elde ettiği görüşü ayrıntılı olarak düzenleyeceği bir denetim raporu ile işletme ilgililerine bildirir. Genelde yazılı olarak düzenlenen denetim raporu, denetimin türüne ve bu rapordan yararlanacak olanların niteliğine göre değişik biçimlerde olabilmektedir (Bozkurt, 2000, s.25).

1.1.2 Muhasebe-Denetim İlişkisi

Günümüz koşullarında modern yönetim tekniklerinin ülke bazında veya işletme bazında kullanılması bir gereksinim haline gelmiştir. Fakat, modern yönetim tekniklerinin de ister ülke bazında isterse işletme bazında uygulanabilmesi için, elde sağlam, doğru, güvenilir, objektif ve zamanında elde edilebilen bilgilere ihtiyaç vardır. Bu nitelikte veriler olmadan modern yönetim tekniklerini uygulamak mümkün olmadığı gibi, alınan kararların doğuracağı sonuçların izlenmesi sırasında da büyük zorluklarla karşılaşılır. Bunun yanında, gerekli olan düzeltici önlemlerin zamanında ve etkin bir biçimde alınması da oldukça güç olur (Uman, 1985, s.16).

Bir işletme ile ilgili olarak öncelikle finansal nitelikteki işlemler ve olaylar incelenir. Bu işlemlere ait bilgileri değişik belgeler üzerinde personel yardımıyla veri olarak toplanır. Bu verilerin toplandığı belgeler de sistemin girdisini oluşturur. Bu belgeler de yine muhasebe sisteminin gereği olan kaydetme, sınıflandırma ve özetleme şeklinde işlemlerden geçirilir ve bu sürecin sonucunda muhasebe raporları düzenlenerek ilgililere dağıtılır. Finansal tabloların denetimi sırasında da bu süreç gözden geçirilir ve bu tabloların güvenilirliği hakkında bir yargıya ulaşılmaya çalışılır (Çömlekçi, 1989. s.57).

Finansal tabloların dayanağını oluşturan muhasebe sürecinin amaçları ve yöntemleri ile bu tabloların güvenilirliklerinin araştırıldığı denetim sürecinin amaç ve yöntemleri arasında önemli farklılıklar mevcuttur (Güredin, 1998, s.13).

Muhasebe işletme ilgililerine ve karar alıcılara bilgi oluşturmak amacıyla, işletmenin mali nitelikteki işlem ve olaylarına ilişkin verilerin kaydedilmesi, sınıflandırılması ve özetlenmesi sürecidir.

Denetimin konusunu ise tamamen muhasebeden elde edilen bilgiler meydana getirir.

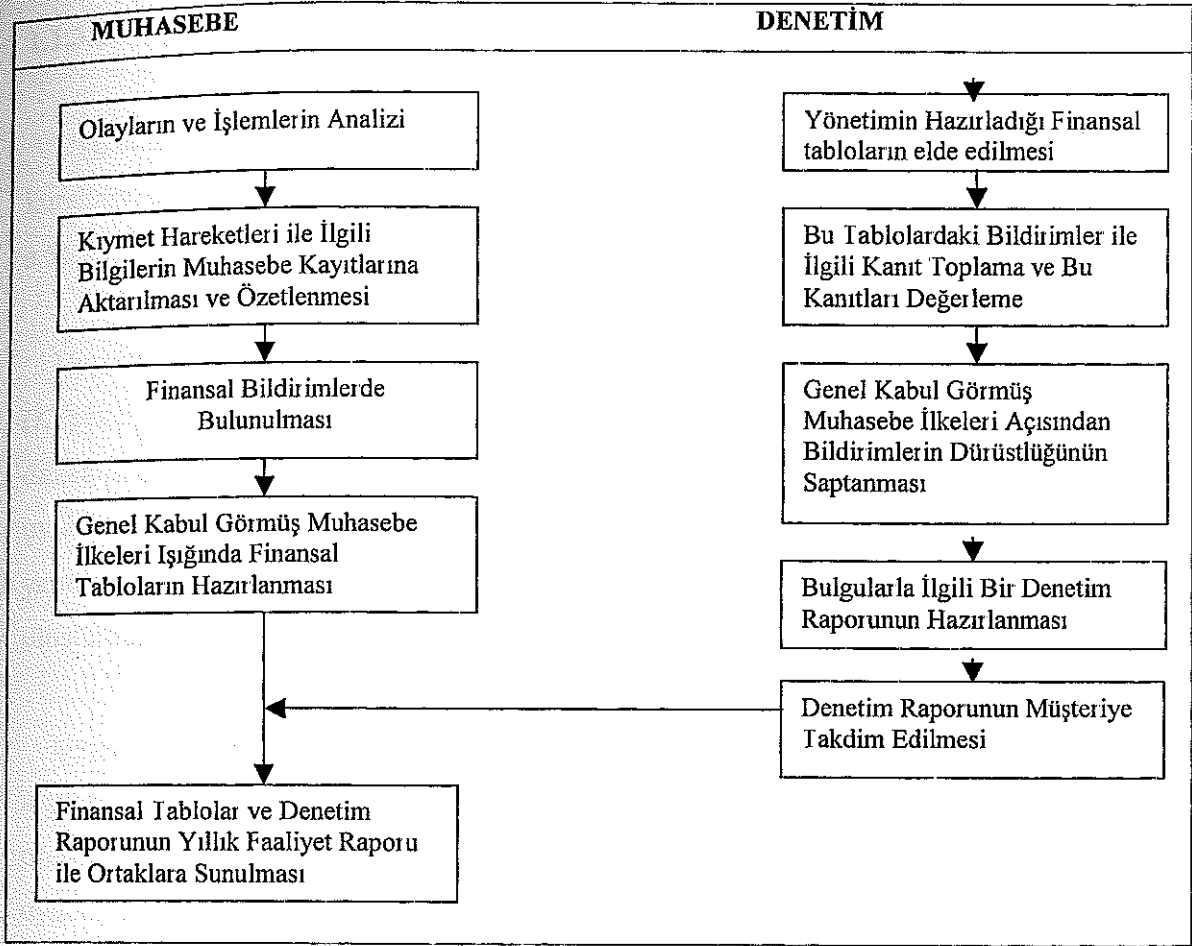
Denetim; rapor veya finansal tablo haline getirilen bilgilerin gerçeği ne derece yansıtmadığının genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve genel kabul görmüş denetim standartları kapsamında incelenmesidir. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini değerlendirme sırasında ölçüt olarak kullanan denetçilerin bu ilkeleri de çok iyi bilmesi gerekir.

Buradan çıkan sonuç şudur ki bir muhasebecinin denetim konusunda çok fazla bilgili olması gerekmezken bir denetçinin muhasebe konusunda bilgili olması şarttır. Ancak denetçilerin sadece muhasebe konusunda bilgili olmaları yeterli değildir. Denetçilerin denetim kanıtlarını toplama ve değerlemede de uzman olmaları gereklidir (Duman, 2001, s.21)

Bağımsız denetimden geçmemiş muhasebe bilgilerinden elde edilen mali tablolar kullanıcılara gerekli güveni vermez. Bir ülkede muhasebe ilke ve standartları ne kapsamda belirlenirse belirlensin, bunların uygulamada ne derece kullanıldığını bağımsız denetim belirler (Aksoy, 2001, s.13).

Verilen bilgilerden de anlaşıldığı gibi muhasebe ve denetim iç içedir ve birbirinin bütünüdür (Yazıcı, 1986, s.8).

Muhasebe ve denetim arasındaki ilişkiyi Şekil 1.1' de ayrıntılı olarak görebiliriz.



Şekil 1.1: Muhasebe-Denetim İlişkisi

Kaynak: Güredin, Denetim, 1998

1.1.3 Denetim Türleri

1.1.3.1 Amacına Göre Denetim Türleri

1.1.3.1.1 Finansal Tabloların Denetimi

Bu denetim türünde amaçlanan; önceden tespit edilen kriterler göz önüne alınarak, finansal tabloların bu kriterlere ne derece uyup, uymadığının ortaya çıkarılmaya çalışılmasıdır (Uğur, 1999, s.38)

Finansal tablo denetimi denetçiler tarafından yaygın olarak kullanılan bir denetim türüdür. İşletmelerin finansal tablolarının denetimi yapılmak suretiyle, bu tablolarda ki gerçek dışı ve hatalı bildirimler ortaya çıkarılarak, tabloların kullanıcılar için daha fazla güven verici hale getirilmeleri sağlanmaktadır (Akgül, 2000, s.8).

1.1.3.1.2 Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetiminde amaç; işletmenin faaliyetlerini önceden belirlenen kriter ve kurallara uygun olarak yapıp yapmadığını ortaya koymaktır (Arens and Loebbecke, 1991, s.5).

Uygunluk denetimi yapılırken kullanılan ölçütleri, farklı kaynaklar tarafından oluşturulur (Kepekçi, 2000, s. 2). Bu kaynaklardan bir tanesi işletmelerin kendi bünyelerinde çalışma düzenini sağlamak için oluşturdukları iç kontrol prosedürleridir. Oluşturulan bu prosedürlere uyulup uyulmadığını tespit etmek amacıyla uygunluk denetimi yapılır. Ölçütleri oluşturma da yararlanılan diğer bir kaynak ise kamu kurumlarının kendi faaliyet konuları çerçevesinde oluşturdukları uyulması gereken kurallardır (Akgül, 2000, s.8).

Uygunluk denetimi yapılarak ulaşılan sonuçlar, genellikle işletme içindeki üst düzey kişilere rapor edilir. Yasaların belirlediği kurallara ve işletme içinde oluşturulan iç kontrol prosedürlerine uyulup uyulmadığı, tepe yöneticilerini ilgilendiren konulardır ve bu nedenle uygunluk denetiminde ilgili taraf üst yönetimdir (Güredin, 1998, s.14).

1.1.3.1.3 Faaliyet Denetimi

Denetimi yapılacak işletmenin faaliyetlerinin verimlilik ve etkinliğini değerlemek amacıyla bu faaliyetlerle ilişkili usul ve yöntemlerin gözden geçirilmesini kapsar (Arens and Loebbecke, 1991, s.4). Faaliyet denetimi iç denetimin bir uzantısıdır ve iç denetimden daha ayrıntılı ve kapsamlıdır (Gürbüz, 1990, s.12).

Faaliyet denetiminde, belirli faaliyetlerin ayrıntılı analizi yapılır ve önceden belirlenen amaçlara ulaşıp ulaşılmadığı verimlilik standartlarıyla kıyaslanarak ölçülür.

Denetimin kapsamı; firmanın tümü, bir bölümü, şubesi ya da üretim, finans, pazarlama gibi bir fonksiyonu olabilir. Faaliyet denetimi sonucunda daha verimli ya da daha etkin nasıl olunabileceğine ilişkin önerilerde bulunulur (Uğur, 1999, s.39).

Faaliyet denetiminin yapılması ve sonuçlarının raporlanması hem uygunluk denetiminden hem de finansal tablo denetiminden daha güçtür. Çünkü faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğinin tarafsız bir şekilde belirlenmesi çok güç bir iştir. Faaliyet sonuçları değerlendirilirken denetçi

tarafli davranabilir. Bu nedenle uygulama da faaliyet denetimi, denetimi yapılan işletmenin performans etkinliğinin araştırılmasından çok performansın geliştirilmesine ilişkin önerilerde bulunma şekline dönüşmüştür (Kell, Boynton ve Zieger, 1991, s.11).

1.1.3.1.4 Özel Amaçlı Denetim

Özel amaçlı denetim, belli bir konuda ayrıntılı bir şekilde bilgi sağlanması amacıyla işletmenin finansal tablolarının, hesaplarının ve bunların dayandığı belgelerin incelenmesidir (Gürbüz, 1995, s.13).

Özel amaçlı denetim türlerinin başlıcaları şunlardır (Dede, 1995, s.5):

- Bir işletmeye ortak olmadan önce yaptırılan incelemeler,
- Satın alma, devir ve birleşmeden önce yapılan incelemeler,
- Kredi açmadan önce yapılan incelemeler,
- Hisse senedi ve tahvillere yatırım yapmadan önce yapılan incelemeler,
- Ortaya çıkarılan bir yolsuzluğun veya ihmalin araştırılması,
- Vergi incelemeleri,
- Kamusal örgütlerce yapılan teftiş ve incelemeler,
- Mahkemelerce yapılan özel incelemeler,

Bu tür denetim çalışmalarında incelenecek olan bilgiler ve bunların kıyaslanacağı kriterler, denetçiden istenen bilgilerin türüne göre değişir. Her biri ayrı ayrı uzmanlık isteyen bu denetim çalışmaları denetçinin ilgili konuda son derece bilgi sahibi ve tecrübeli olmasını gerektirir (Gürbüz, 1995, s.14).

1.1.3.2 Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

1.1.3.2.1 Bağımsız Dış Denetim

Bir denetim şirketine bağlı veya ortak olarak çalışan veya kendi adına bağımsız olarak çalışan denetçiler tarafından, işletmelerin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk derecesini belirlemek amacıyla yapılan denetim çalışmasıdır (Türkkan, 1989, s.36)

Bağımsız dış denetim kapsam olarak; finansal tablo denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetiminin üçünü birden kapsayan bir denetim türüdür. Bağımsız dış denetim sırasında bu üç denetiminde gerçekleştirilmesi gerekir (Güredin,1998, s 9).

1.1.3.2.2 İç Denetim

İşletmelere hizmet etmek amacıyla işletmenin yürüttüğü faaliyetleri incelemek ve değerlemek için işletmenin kendi bünyesinde kurulmuş olan bağımsız bir denetleme ve değerlendirme fonksiyonudur. Hem mali hem de mali nitelikte olmayan konular iç denetimin konusu olabilir (Duman, 2001, s.8).

İç denetimin amacı ; işletme varlıklarının her türlü zararlara karşı korunup korunmadığını, faaliyetlerin saptanmış politikalarla uyum içinde yürütülüp yürütülmediğini araştırmaktır (Güredin, 1998, s 15). Ayrıntılı bir şekilde incelendiği zaman iç denetim çalışmalarının, finansal denetim, uygunluk denetimi ve faaliyet denetiminin üçünü birden kapsadığı görülür (Kepekçi, 2000, s.3).

Bağımsız denetim faaliyetlerinin kendinden beklenen faydayı sağlayabilmesi için; işletmelerde iç denetim biriminin ve buna bağlı olarak oluşturulan iç kontrol sisteminin etkinliği büyük önem taşımaktadır.

1.1.3.2.3 Kamu Denetimi

Kamu düzeninin sağlanması ve kamu haklarının korunması maksadıyla kamu kuruluşlarına ait denetim elemanlarının yaptıkları denetimlerdir. Kamusal denetimler, yasalar da belirtilen hükümlere dayalı olarak bakanlık ve diğer kamu örgütlerine bağlı denetçiler tarafından yapılır (Gürbüz, 1995, s.17).

1.1.3.3 Kapsamına Göre Denetim Türleri

1.1.3.3.1 Genel Denetim

Bir işletmeye ait her türlü işlem ve işletmenin muhasebe sisteminin tümünü kapsayan denetim türüdür. Genel denetim yapılırken; işletmenin finansal durumunun ve muhasebe verilerinin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı incelenir (Dede, 1995, s 6).

Bir işletmede gerçekleştirilen muhasebe çalışmalarının özeti bilanço ve gelir tablosunda yer alır. Bu nedenle daha önce de bahsettiğimiz finansla tabloların denetimi de bir anlamda genel denetim kabul edilebilir (Gürbüz, 1995, s.14).

1.1.3.3.2 Özel Denetim

İşletmenin muhasebe sisteminin belli bir konusunda yapılan ve sadece konuda bir görüş açıklamayı amaçlayan denetim türüdür. Özel denetimde yapılacak incelemenin konusu sınırlı tutulsa bile denetim çalışmalarının genişletilmesi mümkündür. Yani özel denetimde de gerektiği zaman muhasebe sisteminin tamamının incelenmesi gerekebilir (Gürbüz, 1995, s.14-15).

1.1.3.4 Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri

1.1.3.4.1 Zorunlu (Yasal) Denetim

Yasalar gereği yapılan denetim çalışmalarına zorunlu denetim denir. Bu tür denetimde denetim çalışmalarının, nasıl, ne zaman ve kim tarafından yapılacağı kanun, yönetmelik ve genelgelerle açıkça belirlenmiştir (Gürbüz, 1995, s.15).

Zorunlu denetimler işletmelerin kuruluş biçimi ve faaliyet konusu nedeniyle yapılabilirler.

Denetim mesleğinin gelişmiş olduğu ülkelerde en gelişmiş ve üzerinde en fazla durulan yasal denetim türü anonim şirketlere ait mali tabloların denetlenmesidir. Bazı özel durumlarda da yasal denetimin yapıldığı görülmektedir. Yasal denetimin özel şekli olan bu denetim türlerine anonim ortaklıkların kuruluşu, sermaye artırımı ve azaltılması, tasfiye, birleşme gibi durumlarda da yasalar gereğince kamusal denetçilere özel denetimler yaptırılabilir.

1.1.3.4.2 İsteğe Bağlı Denetim

Yasal olarak zorlayıcı bir neden bulunmadan, ilgililerin, işletme sahip ve yöneticilerinin isteği doğrultusunda gerçekleştirilen denetim şeklidir. İsteğe bağlı olarak yapılacak denetimin sınırları denetim talebinde bulunanlarca belirlenir (Solakoğlu, 1991, s.28) İsteğe bağlı denetimde de denetçi diğer denetim türlerinde olduğu gibi, mesleğin gerektirdiği dikkat ve

özeni göstermek zorundadır, bu açıdan isteğe bağlı denetim ile zorunlu denetim arasında uygulama açısından fazla bir fark yoktur (Gürbüz, 1995, s.16).

1.1.3.5 Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri

1.1.3.5.1 Devamlı (Sürekli) Denetim

İşletmede bir yıl boyunca gerçekleşen muhasebe işlemlerinin incelenmesi ve varsa gerekli düzeltmelerin yapılmasıdır (Dede, 1995, s.7). Sürekli denetim çalışması genellikle iç denetçiler tarafından yürütülür (Gürbüz, 1995, s.16).

1.1.3.5.2 Ara Denetim

Hesap döneminin belirli zamanlarında çeşitli konularda yapılan denetimlerdir. Denetimin etkinliğinin artırılabilmesi amacıyla aralıklı denetimler için en uygun zamanlar seçilmelidir (Solakoğlu, 1991, s.28).

1.1.3.5.3 Son Denetim

Hesap dönemi bittikten sonra yapılan denetim çalışmasıdır. Bu tür denetimde çalışmalar hesap dönemi kapatılmadan hemen önce başlatılabilirse de asıl gerekli çalışmalar hesap döneminin kapanmasından sonra gerçekleştirilir (Gürbüz, 1995, s.16).

1.1.4 Denetçi Kavramı

Denetçi; denetim faaliyetini gerçekleştiren mesleki bilgi ve deneyimi yeterli düzeyde olan , bağımsız davranabilen, yüksek ahlaki nitelikler taşıyan uzman bir kişidir (Güredin, 1998, s.9; Bozkurt, 2000, s.31).

Denetçinin tanımında da görüldüğü üzere denetçiler önemli sayılabilecek özellikler taşımak zorundadırlar. Bu özellikleri şöyle sıralayabiliriz (Bozkurt, 2000, s.31) ;

- 1) Denetçiler yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip olmalıdırlar,
- 2) Bağımsız davranma özelliğine sahip olmalıdırlar,
- 3) Çalışmalarında gerekli özeni göstermelidirler,

4) Denetçi kişilikli ve ahlaklı olmalıdır,

Denetçileri üç ayrı başlık altında sınıflandırabiliriz.

1.1.4.1 Bağımsız Denetçiler

Bir denetim firmasına bağlı olarak yada tek başlarına çalışan müşterilerine belli bir ücret karşılığında denetim hizmeti sunan kişilerdir (Duman, 2001, s.11).

Bağımsız denetçilerin yapacağı denetimler (Güredin, 1998, s.9): 1)Finansal tablo denetimi, 2)Uygunluk denetimi ve 3) Faaliyet denetimidir.

Bağımsız denetçiler, denetim faaliyetini yürütürken eleştirel bir bakışla ve sistemli bir şekilde işletme faaliyetlerini gözden geçirmeli , işletmenin daha etkin ve mali açıdan daha sağlıklı bir yapıda çalışması için gerekli önlemlerin alınması konusunda da işletmelere yardımcı olmalıdırlar (Akgül, 2000, s.16).

Bağımsız denetçiler asıl olarak işletmelerin finansal tablolarını denetleme görevini yürütmekle beraber bunun yanında işletmelere sundukları çeşitli hizmetlerde vardır (Bozkurt, 2000, s.32):

- Vergi konusunda işletmelerin karşılaştıkları sorunlara yardımcı olmak.
- Muhasebe sistemlerini kurmak yada mevcut sistemi inceleyip önerilerde bulunmak.
- Çeşitli konularda işletmelerin yönetim danışmanlığını yapmak.
- Kamu kuruluşlarının işletmelerden talep ettiği belge ve bilgilerin onaylanması işlevini yürütmek.

Denetçiler yaptıkları denetimle ilgili sonuçları ve yargılarını ise denetim raporunda belirtir. Denetçi standartlara ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun bir inceleme yaparak elde sonuçları ilgililere bildirmekle sorumludur. (Güredin, 1998, s.11).

Bağımsız denetçi işletme finansal tablolarının, işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını gerçekten gösterdiğine dair görüş bildirirse ve finansal tabloların yayımlanmasından sonra, denetçinin görüşünde gerçeğe aykırı bir şeyler olduğu anlaşılırsa

denetçi denetimi gerektiği şekilde yaptığını mahkemeye ispatlamak zorunda kalacaktır (Kepekçi, 2000, s.23).

1.1.4.2 İç Denetçiler

İşletmelerin yönetici yada sahiplerine karşı sorumlu olarak, işletme faaliyetlerinin önceden saptanan kriterlere uygun olarak yapılıp yapılmadığını denetleyen kişilerdir (Duman, 2001, s.12). İç denetçiler işletmelerde uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi yaparlar (Bozkurt, 2000, s.33). İç denetçilerin görevleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- 1) İşletme varlıklarının yeterince korunup korunmadığını araştırmak (Bozkurt, 2000, s.33; Güredin, 1998, s.10).
- 2) Faaliyet ve işlemlerin belirlenmiş politikalara, planlara ve yönergelere uygunluğunu araştırmak, yönetimin düzenlediği her türlü bilginin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak (Güredin, 1998, s.10).

İşletmelerin iç denetiminden sorumlu olan kişilerde bağımsız denetçiler gibi denetim faaliyetini yürütürken ve sonuçları değerlendirirken bağımsız davranmak zorundadır (Duman, 2001, s.12).

1.1.4.3 Kamu Denetçileri

Kamusal örgütlere bağlı olarak çalışan denetçilerdir. Değişik kamu kuruluşları içinde kurulup örgütlenilen bu denetim birimleri, kamu ve özel işletmelerin, yasalara, yönetmeliklere, devletin ekonomik politikasına ve kamu yararına bağlılık derecesini izler ve denetler (Aktuğlu, 1996, s.87). Ülkemizde kamu kuruluşlarında görev yapan denetçilerin iki tür görevleri vardır (Gürbüz, 1995, s.24):

1. Kamu örgütlerinin faaliyetlerini denetlemek,
2. Özel kesimdeki işletmelerin faaliyetlerini denetlemek,

Kamu örgütlerinin faaliyetleri Sayıştay, Maliye Bakanlığı ve diğer Bakanlık Müfettişleri tarafından denetlenmektedir.

Özel kesimdeki işletmeleri ise kamu adına denetlemeye yetkili olan denetçiler çok çeşitlidir.

Bunların başlıcaları şunlardır (Gürbüz, 1995, s.24): Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları, Maliye Bakanlığı Müfettişleri, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Kontrolörleri, Maliye Bakanlığı Yeminli Banka Murakıpları, Sermaye Piyasası Kurulu Denetçileri, Ticaret Bakanlığı Müfettişleri, Sigorta Şirketleri Murakıpları, Çalışma Bakanlığı Müfettişleri, Sosyal Sigortalar Kurumu Müfettişleri, Diğer Kamusal Örgütlerin Denetçileri.

1.2 Bağımsız Dış Denetim

1.2.1 Bağımsız Dış Denetimin Tanımı

Özü itibariyle genel anlamdaki denetim den çok farkı olmayan bağımsız dış denetime ilişkin en yaygın olarak yapılan tanımlamalar şunlardır:

Bağımsız dış denetim; sistemli bir çalışma tarafsız bilgi ve kanıt toplama ve değerlendirme yöntemleri ile denetlenen kuruluşa ait ekonomik işlemler ile olayları tanımlamak için ileri sürülenlerin bildirilme biçiminin daha önceden saptanmış olan ilke ve kurallara uygunluğu açısından inceleyerek oluşturulan görüşleri işletme ilgililerine ve kullanıcılara iletme (Bayazıtlı, 1991, s.9).

Bir başka tanıma göre ise bağımsız denetim; serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan veya bir denetim firmasının ortağı yada yetkili denetçisi olan kişiler tarafından işletmelerin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk derecesini saptamak amacıyla yapılan denetim çalışmasıdır (Duman, 2001, s.10).

Sermaye Piyasası Kurulu ise bağımsız dış denetimi “ortaklıkların ve yardımcı kuruluşların hesap ve işlemlerini bağımsız denetleme kuruluşlarınca görevlendirilen yetkili denetleme elemanları tarafından bu kuruluşlar adına denetleme ilke, esas ve standartlarına göre incelenmesi ve bu inceleme sonuçlarına dayanılarak, düzenlenmiş mali tabloların 2499 sayılı kanun (Sermaye Piyasası Kanunu) çerçevesinde gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespiti ve rapora bağlanması” şeklinde tanımlamıştır (Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetim Hakkında Yönetmelik, m. 5).

1.2.2 Bağımsız Dış Denetimin Gerekliliği

Bir yandan finansal tabloların karar verme kriteri olarak karar vericiler tarafından kullanımının artması diğer yandan bu tablolarda yer alan bilgilerin güvenilir olmama ihtimalinin bulunması, verilecek olan kararların etkin ve isabetli olmasını güçleştirmektedir (Gürbüz, 1995, s.28).

Finansal tablolarda açıklanan bilgilerin yeterince güvenilir olmaması bu bilgilerden yararlanacak olan üçüncü kişileri veya karar alıcıları bu konuda bir takım önlemler almaya zorlamaktadır. Finansal tablolardaki bilgilerden hareketle önemli kararlar alabilecek karar alıcılar kullanacağı bilginin yeterince güvenilir olup olmadığını araştırma ihtiyacı duyar (Güredin, 1998, s.4). Ancak bu araştırmanın yapılabilmesi için her bir karar vericinin özel bilgi ve tecrübeye sahip olması gerekir. Bu nitelikler ise uzun yıllar süren eğitim ve tecrübe ile elde edilebilir ve sözü edilen karar vericilerin hepsinin de bu niteliklere sahip olması mümkün olmayabilir (Gürbüz, 1995, s.28).

Karar verecek olanların her birinin araştırma için yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olduğu düşünülse bile; aynı finansal bilgilerin doğruluğunun farklı kimseler tarafından ayrı ayrı araştırılması gerek işletme ve gerekse karar verenler için hem masraflı hem de sıkıcı olur. Bir işletmenin farklı tarihlerde farklı karar vericiler tarafından aynı amaç için tekrar tekrar rahatsız edilmesi ve işletmenin işlerinin aksatılması da işletme için ekonomik bir yöntem değildir (Gürbüz, 1995, s.28).

Bu nedenle açıklanan bilgilerin güvenilirliğinin uzman ve bağımsız bir kişi tarafından tüm karar vericiler için araştırılması ve doğrulanması hem daha ekonomik ve hem de daha güvenilir bir yoldur. Bütünlüğü, doğruluğu ve tarafsızlığı bağımsız denetçiler tarafından denetlenen ve denetim raporlarıyla kullanıcılara sunulan finansal tablolara ve işletmelerin muhasebe sistemlerine ilişkin bilgiler artık karar vericiler için alacakları kararlarda rahatlıkla kullanabilecekleri güvenilir bilgiler olarak kabul edilir (Arens and Loebbecke, 1980, s.3)

1.2.3 Bağımsız Dış Denetimin Amaçları

Bağımsız dış denetim faaliyeti günümüz koşullarında kuşkusuz işletmelere büyük yararlar sağlamaktadır. Bağımsız dış denetimin başlıca amaçları şu şekilde sayabiliriz:

1. Kamunun aydınlatılması yoluyla sermaye piyasasının açıklık ve tutarlılık içinde çalışması, işletme ortaklarının hak ve yararlarının korunması (Dede, 1995, s.14).
2. Bağımsız denetim, denetimi yapılan firmalara, borç veya alacağı olan kişilerin hak ve yararlarının korunmasına yardımcı olur (Yazıcı, 1986, s.7).
3. İşletme faaliyetlerinin yasal düzenlemelere uygunluğunun araştırılması ve eğer varsa uygunsuzlukların düzeltilmesi,
4. Analizler yaparak işletmenin finansal durumunun yetkili mercilere iletilmesi (Dede, 1995, s.14).
5. Denetimi yapılan işletmelerin çalışanlarının hak ve yararlarını korumak.
6. Ülke ekonomisindeki sermaye piyasasının gelişmesini ve tasarruf sahipleri tarafından bu piyasaya arz edilen kaynakların verimli kullanımını sağlamak (Bayazıtlı, 1991, s.13).

1.2.4 Bağımsız Dış Denetimin Yararları

Bağımsız dış denetimin yararlarını üç grupta inceleyebiliriz. Bunlar; 1- Denetlenen işletmeye sağladığı yararlar, 2- İş hayatının diğer üyelerine sağlanan yararlar ve 3- Kamu kuruluşları açısından sağlanan yararlardır.

1.2.4.1 Denetlenen İşletmeye Sağladığı Yararlar

Bağımsız dış denetimin denetlenen işletmediği yararlar şu şekilde sayılabilir:

1. Bağımsız denetim finansal tabloların riskini azaltır, güvenilirliğini artırır.
2. Bağımsız denetim, denetimi yapılan işletmelerin muhasebe kayıtlarındaki hataların ortaya çıkarılmasını sağlar ve bu sayede gelir ve giderlerin tablolara doğru olarak yansıtılmasına yardımcı olur (Güredin, 1998, s.16).
3. Denetimi yapılan işletme yönetiminin ve çalışanlarının sahtekarlık yapma eğilimlerini azaltır.
4. Denetlenmiş finansal tablolar kredi olanakların genişlemesini sağlar (Duman, 2001, s.25).
5. İşletmenin bağımsız denetimi sonucunda düzenlenecek olan raporlar, ilgililerin dikkatlerinin işletmenin zayıf noktalarına çekilmesini sağlar (Kulabaş,1993, s.28).

1.2.4.2 İş Hayatının Diğer Üyelerine Sağlanan Yararlar

Bağımsız dış denetimin denetlenen işletme ile ilişki içinde bulunan iş hayatının diğer üyelerine sağladığı yararlar şunlardır:

1. Kredi veren kuruluşlara verecekleri kararlarda yardımcı olurlar.
2. Denetimi yapılmış finansal tablolar, yatırımcıların karar vermelerinde yardımcı olurlar (Duman, 2001, s.26).
3. Denetimi yapılmış finansal tablolar, işletme ile ilgili taraflara, özellikle işletme ile iş ilişkisi olan müşterilere, denetlenen işletmenin karlılığı, faaliyetlerinin verimliliği ve etkinliği ve finansal durumu hakkında güvenilir bilgileri sağlar (Güredin, 1998, s.17).

1.2.4.3 Kamu Kuruluşları Açısından Sağlanan Yararlar

Bağımsız dış denetimin kamu kuruluşları açısından sağladığı yararlar ise aşağıda belirtildiği gibidir.

1. Denetlenmiş finansal tablolardan yararlanılarak hazırlanmış vergi beyannamelerine ve mali raporlara olan güvenin artmasını sağlar (Güredin, 1998, s.17).
2. Kamu yararına faaliyet gösteren kuruluşlara ait finansal tabloların bağımsız denetimden geçmeleri, resmi kurumların bu kuruluşlarda yapacağı denetimin kapsamının daralmasını sağlar (Duman, 2001, s.26).

1.2.5 Bağımsız Dış Denetimin Sınırları ve Bağımsız Dış Denetimi Sınırlayan Faktörler

1.2.5.1 Bağımsız Dış Denetimin Sınırları

1.2.5.1.1 Bağımsız Dış Denetimde Kapsam Sınırı

Bağımsız dış denetim sırasında denetlenen işletmeye ait bütün verilerin gözden geçirilmesi ve incelenmesi söz konusu değildir. Ancak bağımsız denetim sırasında yapılacak inceleme tüme varan bir çıkarım yapılabilecek şekilde gerçekleştirilir (Türkkan, 1989, s.15). Bağımsız dış denetim; konuların denetlenen işletmedeki önem derecesine göre ve istatistiksel kuramlara uygun şekilde seçilen kayıtların incelenmesi yoluyla yapılır (Aksoy, 2001, s. 41).

1.2.5.1.2 Bağımsız Dış Denetimin Karşılaştırma Sınırı

Bağımsız dış denetimde karşılaştırma sınırı; finansal tabloların tek bir rakama indirgenerek diğer finansal tablolarla karşılaştırılması değil finansal tabloların muhasebe ilke ve kurallarına uygun olarak tutulup tutulmadığını belirleyerek işletmeler arasında bir karşılaştırma ve uyum sağlamaktır (Türktan, 1989, s.16).

1.2.5.1.3 Bağımsız Dış Denetimin Değerlendirme Sınırı

Bağımsız dış denetim sayısal bilgilerin gerçeği yansıtmayı yansıtmadığının incelenmesini kapsar. Bağımsız dış denetim, denetlenen işletmenin yönetiminin aldığı kararların doğruluğunu ve yönetim biçiminin değerlendirilmesini kapsamamaktadır (Aksoy, 2001, s.41).

Bağımsız dış denetim genelde; muhasebe kayıtlarının genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına uygunluğu, ilgili mevzuatlara uygunluğu ve finansal tabloların işletmenin gerçek durumunu yansıtmayı yansıtmadığı konularındaki düzenlemeleri kapsar (Sözer, 1999, s.9).

1.2.5.2 Bağımsız Dış Denetimi Sınırlayan Faktörler

1.2.5.2.1 Denetçinin Kısıtlı Ekonomik Koşullarda Çalışması

Bağımsız denetim faaliyeti uygun bir zaman boyutunda ve uygun maliyetle yapıldığında yararlı olur. Denetim süreci sırasında maliyet sınırlaması muhasebe kayıtlarının ve destekleyici kanıtların test edilmesinde ortaya çıkar (Kepekçi, 2000, s.13).

Ancak denetçinin denetim görüşüne delil teşkil edecek bir kanıtın elde edilmesindeki maliyetin yüksekliği nedeniyle kanıtın rapora eklenmemesi yoluna gidilmemelidir (Duman, 2001, s.24)

1.2.5.2.2 Zaman Sınırlaması

Denetçinin finansal tablolara ilişkin raporu genellikle bilanço tarihinden sonraki üç ay içinde yayınlanmaktadır. İşte bu durum bilanço tarihinden sonra olabilecek ve finansal

tablolar üzerinde etki yaratabilecek olaylara ilişkin elde edilebilecek kanıt sayısını etkileyebilir (Duman, 2001, 24). Bunun dışında bilanço tarihinde mevcut belirsizliklerin çözümünü beklemek için oldukça kısıtlı bir süre vardır (Kepekçi, 2000, s.13).

1.2.5.2.3 Denetlenen İşletmenin Muhasebe Sisteminden Kaynaklanan Sınırlamalar

Denetlenen işletmelerin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde farklı ilke ve yöntemler kullanmaları olasıdır. Tahminlere göre kayıt yapma işlemi muhasebe sürecinin ayrılmaz bir parçasıdır (Kepekçi, 2000, s.13). Belirsizliklere ilişkin kayıt yapılsa da hiç kimse belirsizliklerin sonucunu önceden tahmin edemez. Bu sınırlamalara rağmen bağımsız dış denetim finansal tabloların güvenilirliğini artırır (Duman, 2001, s.24).

1.2.6 Bağımsız Dış Denetimin Tarihsel Süreç İçindeki Gelişimi

1.2.6.1 Bağımsız Dış Denetimin Dünyadaki Tarihsel Gelişimi

Muhasebe denetiminin ilk izlerine Mısır'da rastlanmaktadır. Denetimin devlet kesiminde ortaya çıkışı ise İngiltere'de XIII.Y.Y.' in sonlarındadır (Güvemli, 2000, s.308).

Denetimin önemli bir hale gelmesi, denetim mesleğinin tanınması ve bugünkü anlamda ilk uygulama örneği İngiltere'de 19 yy. sonlarına doğru gerçekleşmiştir (Bayazıtlı, 1991, s.50).

Muhasebe denetimini bağımsız denetçilere yaptırmanın zorunluluk olarak ortaya çıkması da ilk kez İngiltere'de 1900 yılında sınırlı sorumlu şirketlerde zorunlu hale getirilmesiyle olmuştur (Yıldırım, 1999, s.19).

Denetimin tarihsel gelişimi Şekil 1.2' de daha ayrıntılı olarak görülebilir.

Sanayi devriminden önce denetim resmen kabul edilen bir meslek değildi. Bununla birlikte çok uzun zamandan beri denetim faaliyeti değişik biçimlerde de olsa yapıla gelmiştir. Bu dönemde yapılan denetim çalışmalarında, her işlem %100'lük bir incelemeye tabi tutulmaktaydı. Amaç ise yanlışların bulunarak önlenmesi idi.

Zaman Dilimi	Denetim Yaklaşımı	Denetimin Amacı	İlgili Taraflar
Sanayi Devrimi Öncesi	% 100'lük bir inceleme	Yanıltmaların bulunması	İşletme sahipleri
Sanayi Devrimi – 1900 yılları Arası	% 100'lük bir inceleme	Yanıltmaların bulunması	Ortaklar ve işletmeye borç verenler
1900-1930	%100'lük bir inceleme ve örnekleme başvurma	Bilanço ve gelir tablolarının doğruluğunu onaylama	Ortaklar, işletmeye borç verenler ve devlet
1930' dan bugüne	Finansal verilerin örnekleme yoluyla incelenmesi	Finansal tabloların doğruluk ve Dürüstlüğü hakkında bir görüş Oluşturma	Ortaklar, işletmeye borç verenler, devlet, sendikalar, parlamento, tüketiciler ve diğer gruplar

Şekil 1.2: Bağımsız Dış Denetimin Tarihsel Gelişimi

Kaynak: Güredin, Denetim, 1998.

Sanayi devriminden 1900'lü yıllara kadar olan dönemde denetimin amacında ve yöntemlerinde bir değişiklik olmamıştır. Ancak bu dönemde yeni ve büyük organizasyonlar artmaya başlamış ve ekonomik yaşamda köklü bir değişim olmuştur. Yaşanan bu büyüme sonucu işletmelerin finansal bilgileri kaydetme, işleme ve yorumlama gereksinimleri artmıştır. Büyümenin giderek artması sonucu % 100'lük inceleme güçleşmiştir. Bu nedenle tüm kayıtların denetimi yerine örnekleme yoluyla denetimin yapılması düşünülmeye başlanmıştır (Güredin, 1998, s.7).

1900-1930 yılları arasındaki dönemde %100'lük incelemenin yanında örnekleme yoluna da gidilmiştir. Bu dönemde denetimin ilgili tarafları arasına devlette katılmıştır. Bu dönemde denetimin amacında da değişme olmuştur. Denetimin amacı yanıltmaların bulunmasından çok bilanço ve gelir tablolarının doğruluğunun onaylanması olmaya başlamıştır (Akgül, 2000, s.4).

1930'lu yıllarda muhasebe mesleği ile ilgili yayınlarda büyük bir artış görülmeye başlanmıştır. Bu dönemde teori hızla gelişerek uygulamanın önüne geçmiştir. Bu dönemde denetçiler test yöntemini daha yaygın olarak uygulamaya başlamışlardır. Denetim alanındaki asıl değişme ise 1950'lerden sonra olmuştur (Güredin, 1998, s.8).

Son yıllarda meydana gelen gelişmeler ise şu şekilde sıralanabilir (Bozkurt, 2000, s.18):

- Denetim çalışmalarında bilgisayar programlarından yararlanılmaya başlamıştır.
- Çeşitli istatistik ve matematik yöntemler denetimin vazgeçilmez bir parçası olmuştur.
- Analitik inceleme prosedürleri denetim çalışmalarında önemli ölçüde yer almaya başlamıştır.

1.2.6.2 İngiltere’de Bağımsız Dış Denetim

İngiltere denetimin doğuş yeri olarak kabul edilir (Güvemli, 2001, s.601). İngiltere’de 1840-1850 yılları arasında başlayan büyük sermaye akımı, bu yıllarda kurulan büyük demiryolu şirketleri, muhasebe ve denetlemenin önemini arttırmıştır (Akgül, 2001, s.21).

İngiltere’de denetleme mesleği 1880 yılında yürürlüğe giren “Royal Charter” Kraliyet Ruhsatı ile yasal bir düzenlemeye kavuşmuştur (Yazıcı, 1986, s.37). Bugünkü Chartered Accountant yani Ruhsatlı Muhasebecilik de bu düzenlemeye dayanmaktadır (Güvemli, 2001, s.602).

İngiltere’de 1900 yılında çıkarılan bir yasa ile sınırlı sorumlu şirketlere denetim yaptırma zorunlu hale getirilmiş ve böylece İngiltere Kamu Muhasebeciliği mesleğinin ve Yeminli Mali Müşavirliğin ilk ortaya çıktığı ülke olmuştur (Çarıklıoğlu, 1995, s.149).

Yine İngiltere’de kurulan İrlandalı Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü ve İskoçya Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü de, muhasebe ilkelerinin belirlenmesi ve ülke çapında uygulamaya konulması ve ortaklıkların denetlenmesi konusunda önemli görevler üstlenmişlerdir.

1.2.6.3 Amerika’da Bağımsız Dış Denetimin Gelişimi

Amerika Birleşik Devletleri’nde muhasebe ve denetim mesleği İngiltere’de ki gelişmeye paralel olarak gelişmiştir (Yazıcı, 1986, s.23). Amerika’da muhasebe mesleğini düzenleme çalışmaları 1887 yılında Amerikan Kamu Muhasebe Uzmanları Birliği’nin kurulması ile başlamıştır. Ancak Amerika’da genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin yaygınlaşması ve dış

denetim faaliyetlerinde standartlarının oluşmasını sağlayan Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) olmuştur (Bayazıtlı, 1991, s.56).

AICPA serbest muhasebecilerin en önde gelen ulusal örgütüdür. Bir başka deyişle Sertifikalı Kamu Muhasebecileri'nin (CPA= Certified Public Accountants) ulusal meslek örgütlenmesidir. AICPA'nın 4 önemli fonksiyonu vardır (Akgül, 2001, s.27):

- Standartlar ve kurallar koymak,
- Araştırma ve yayın yapmak,
- Mesleki eğitim faaliyetlerini sürdürmek,
- Sertifikalı Kamu Muhasebeciliği (CPA) girişi sınavının hazırlanması ve değerlendirilmesi,

Amerika'da 1973 yılında AICPA'dan bağımsız, yarı resmi, Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) kurulmuştur. FASB'ın AICPA'dan bağımsız kurulması, AICPA'nın rolünü etkilemiş ve AICPA muhasebe konusunda kural koyucu olmaktan uzaklaşmıştır. Fakat bağımsız dış denetim konusunda tek kural koyucu AICPA'dır (Bayazıtlı, 1991, s.57). AICPA'nın üç organı bulunmaktadır. Bunlar; Denetim Standartları Kurulu, Gözden Geçirme Kurulu ve Mesleki Davranış Kuralları Kurulu dur (www.aicpa.org).

Amerika'da ki diğer bir etkili kuruluş ise 1936 yılında üniversite öğretim üyeleri ve uygulamacılar tarafından kurulmuş olan Amerikan Muhasebe Birliği (American Accounting Association = AAA) dır. Bu kurumda muhasebe uygulamaları konusundaki araştırmaları desteklemek ve aynı zamanda bunların finanse etmek gibi faaliyetlerde bulunmaktadır.

1.2.6.4 Türkiye'de Bağımsız Denetimin Gelişimi

1970'li yıllardan itibaren ülkemizdeki işletmelerin uluslar arası düzeydeki ilişkilerinin artmaya başlaması, yabancı firmaların Türkiye'de ki yatırımlarının artması, Türk şirketleri için uluslar arası finansman olanaklarının artmaya başlaması gibi nedenler Türkiye'de denetimi zorunlu bir ihtiyaç olarak ortaya çıkarmış ve gelişmesine neden olmuştur (Göksel, 1992. s.13).

Türkiye'de 1987 yılına kadar finansal tabloların denetimi Türk Ticaret Kanunu ve vergi mevzuatı çerçevesinde yürütülmüştür ve Türkiye'de tarihi süreç içinde denetim kavramı ilk kez Türk Ticaret Kanununda yer almıştır (Bayazıtlı, 1991, s.64)

Türk Ticaret Kanunu'nun 347 maddesinde anonim şirketler ile ilgili bölümde ilk kez denetimden söz edildiğini görüyoruz (TTK, m. 347). Yine Türk Ticaret Kanunu'nun 347 maddesinde anonim şirketler de büyüklüğe göre 5'i geçmemek üzere 1-5 arası denetçi atama zorunluluğu getirildiği, seçilecek denetçilerin işletme içinden olabileceği gibi işletme dışından da olabileceği belirtilmiştir (TTK, m. 347).

Denetçinin görevlerine ise Türk Ticaret Kanunu'nun 353. maddesinde yer verilmiştir. Denetçilerin görevleri arasında; bilançonun düzenleme şeklini saptamak, kayıtların düzenli bir şekilde tutulmasını sağlamak, bunu sağlamak içinde şirket defterlerini altı ayda bir incelemeye tabi tutmak sayılmıştır (TTK, m. 353).

Türk Ticaret Kanunu'nda ki denetçi kavramı günümüzdeki bağımsız dış denetçi kavramı ile sır tutma, gizlilik konusunda bağdaştığı halde bir çok açıdan bağımsız denetçi kavramına göre yetersiz kalmaktadır (Bayazıtlı, 91, s.67).

Türkiye'de bağımsız dış denetim zorunlu olarak ilk defa 1987 yılında bankaların denetimi ile gelmiştir. Bu gelişmelerin paralelinde de T.C. Merkez Bankası 24 Aralık 1987 tarihinde bağımsız denetim kurumlarınca yapılacak banka denetimlerinin esaslarını açıklayan bağımsız denetim hakkında tebliği yayınlamıştır (Akgül, 2000, s.5).

Bankaların denetiminden sonra Sermaye Piyasası Kuruluna bağlı ortaklıkların bağımsız denetimi bunu izlemiştir. Sermaye Piyasası Kurulu 13.12.1987 tarihinde kendine tabi ortaklıkların denetimin düzenlemek için Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetim Hakkında Yönetmeliği yayınlamıştır. Bu yönetmelik ışığında bağımsız denetleme kuruluşları oluşturulmuştur. SPK daha sonra 18.06.1988 tarihli Seri: X, No:3 Tebliği ile bağımsız denetim kuruluşları ve denetçiler ilişkin genel esasları, Seri: X, No:4 Tebliği ile de bağımsız denetimin nasıl yapılacağı ve raporlamanın ilke ve kuralları belirlenmiştir. Seri X, No:3 Tebliği Seri X, No:16 Tebliğinin yayınlanması ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Sermaye Piyasası Kurulu 4 Mart 1996 da Seri X, No:16 no lu tebliği yayınlamıştır. Bu tebliğde amaç; 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 16, 22/d ve 22/e maddeleri uyarınca sermaye piyasasında bağımsız denetime ilişkin ilke ve kuralları belirlemektir (Sermaye Piyasası Kanunu, Seri: X, No:16 Tebliği).

Türkiye de denetim alanındaki en önemli gelişme ise; 13.06.1989 tarihinde yayınlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile onu izleyen yönetmelik ve tebliğlerdir (Akgül, 2000, s.5).

3568 Sayılı Kanun bağımsız dış denetimi tam anlamıyla düzenlememekle birlikte, bağımsız denetçilerin serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir olması zorunluluğu bulunduğundan bu kanunda bağımsız denetimle iç içe girmiştir.

Şu anda ülkemizde bankaların, sigorta ve reasürans şirketlerinin, finansman şirketlerinin ve Sermaye Piyasası Kurulu denetimine tabi ortaklıkların bağımsız denetim yaptırma zorunluluğu bulunmaktadır (SPK Mevzuatı). Bağımsız denetime ilişkin düzenlemeler izleyen bölümde daha ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

1.2.7 Denetime İlişkin Düzenlemeler

1.2.7.1 Avrupa Birliği'nin Yaptığı Düzenlemeler

1957 yılında Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET) adı altında kurulan AET 1987 yılında Avrupa Topluluğu (AT) adını alarak topluluk ortak bir hukuk düzeni kurmak ve tüm üye ülkelerin yasaları arasında uyum sağlamak amacıyla çalışmalarına başlamıştır.

AB'nin yayınladığı yönergeler yardımıyla üye ülkelerin hukuki ve ekonomik yapılarındaki ulusal farklılıkların uyumlaştırmasına çalışmaktadır. Ancak bu uyumlaştırma üye ülkelerin AB'nin yayınlamış olduğu bu yönergeleri kendi ulusal hukuklarına dönüştürmeleri ile mümkün olmaktadır. AB'nin üye devletlerde yasa çıkarma konusunda bir gücü yoktur sadece yol gösterici rolü üstlenebilmektedir. Ancak üye ülkeler yayınlanan yönergeleri hukuki yapılarına almak zorunluluğundadırlar (Bayazıtı, 1995, 209).

AB'de muhasebe ve denetim konusundaki düzenlemelerin yürürlüğe girmesi belli bir zaman zarfı sonucunda gerçekleşmektedir. Üye ülkeler kendilerine tanınan süre sonunda kendi yasa ve düzenlemelerini değiştirerek bu düzenlemeye uymak zorundadırlar.

AB günümüze kadar muhasebe ve denetime ilişkin olarak 4, 7 ve 8. yönergeleri yayınlamıştır.

Dördüncü yönerge yıllık hesaplar, mali tabloların düzenlenmesi ve ekleri, değerlendirme ilkeleri ile denetim konularına bir düzenleme getirmeye çalışmıştır (Direktif No: 78 / 660 / ICEE; Tarih: 25 Temmuz, 1978).

13 Temmuz 1983 tarihinde yayınlanan 7. yönerge konsolide mali tablolara ilişkindir. Bu yönerge; konsolide mali tabloları, yıllık faaliyet raporlarının yayınlanmasını ve tabloların denetimi ile ilgili konuları kapsar (Direktif No: 83/349/CEE, Tarih: 13 Temmuz 1983)

13 Haziran 1984 tarihinde yayınlanan sekizinci yönerge konumuz açısından diğer yönergelere göre daha önemli ve konumuzla doğrudan ilgilidir. Sekizinci yönerge; AB üyesi ülkelerde muhasebe denetimin yürütecek kişilerin niteliklerinin uyumlaştırılması ve faaliyetlerinde bağımsız olmalarının sağlanmasına ilişkin ilkeleri içermektedir (Direktif No: 81 / 253 / EEC; Tarih: 13 Haziran 1984).

Sekizinci yönergenin 1.maddesinde yönetmeliğin amacı ve uygulama alanının kapsamı belirlenmeye çalışılmıştır. Maddeye göre yönergenin amacı; üye ülkelerin kanunlarına göre denetlenmesi istenen yıllık hesap ve raporların denetlenmesi, yıllık hesapların yıllık faaliyet raporu ile karşılaştırılması, sorumlu denetçilerin niteliklerinin belirlenmesi konularında üye ülkelerin mevzuatları arasında gerekli uyumun sağlanmasıdır. Yönerge kapsamında konsolide tablolarda yer almaktadır (Direktif No: 81 / 253 / EEC; Tarih: 13 Haziran 1984, m 1).

Yönergenin 2.maddesinde; denetlemeyi yapacak kişilere ilişkin olarak, “Yönergenin 3-19’uncu maddelerindeki koşulları yerine getiren gerçek kişiler denetim işi için yetkilendirileceklerdir” denilmiştir.

Yönergenin 3.maddesinde; “üye devletlerin denetçi atamayla yetkili otoriteleri, denetleme görevini sadece iyi tanınmış ve üye devletin yürürlükteki mevzuatıyla bağdaşmayan herhangi bir faaliyette bulunmayan kişilere vermelidir” denilmiştir.

Sekizinci yönergenin 4.maddesi ise denetimle görevlendirilecek kişilerin eğitim düzeyine ilişkindir. 4.maddeye göre; “denetçi olarak görevlendirilebilecek olan kişinin; üniversiteye girebilme düzeyinde tahsilinin bulunması, kuramsal bir öğretimi tamamlaması, uygulamada deneyim kazandıran eğitim görmüş olması ve mesleki yeterlilik sınavında başarılı olması gerekmektedir”.

Yapılacak olan mesleki yeterlilik sınavının ve 4.maddede bahsedilen teorik bilginin yönergenin 1.maddesinde geçen hesapların denetimini sağlayacak düzeyde olması öngörülmektedir. Bunun yanında sınavın en azından bir bölümü yazılı olmak zorundadır (Direktif No: 81 / 253 / EEC; Tarih: 13 Haziran 1984, m 5).

Sekizinci yönergenin 6.maddesinde ise sınav kapsamında özellikle yer alması gereken konulara yer verilmiştir. Buna göre sınavda yer alması gereken konular;

- a) -Denetim, Mali tabloların analizi ve yorumlanması,
 -Genel muhasebe,
 -Konsolide mali tablolar,
 -Maliyet ve yönetim muhasebesi,
 -İç denetim,
 -Yıllık mali tablolar ile konsolide mali tabloların düzenlenmesine, bilanço kalemlerinin değerlendirme ile karlar ve zararların hesaplanma yöntemlerine ilişkin standartlar,
 -Muhasebe belgelerinin yasal denetimine ve bu denetimlerin yürütülmesine ilişkin yasal ve mesleki standartlar,
- b) Denetimi ilgilendirdiği ölçüde;
- Ortaklıklar hukuku,
 - İcra ve iflas hukuku,
 - Vergi hukuku,
 - Medeni hukuk ve ticaret hukuku,
 - Bilgi işlem sistemleri,
 - İşletme ekonomisi ve finansman,
 - Finansal yönetim ve temel ilkeleridir.

Sekizinci yönergenin 2 (1) (b) maddesi hükmün de ise; üye ülkelerde bağımsız denetime yetkili kılınacak denetim şirketleri belirtilmiştir.

Buna göre;

- Yönergenin denetçilik niteliklerine uygunluk gösteren kişilerin çalıştığı şirketler de, bağımsız denetim faaliyetinde bulunabilirler. Bu kapsamda üye devletler, bu şirketlerin bünyesinde çalışan kişilerin de ayrıca yetkilendirilmiş olmalarını öngörebileceklerdir.

- Oy hakkı çoğunluğun gerçek kişi denetçiler veya tüzel kişi denetim şirketlerinde olduğu firmalar da bağımsız denetime yetkili kılınabileceklerdir. Üye devletlerin bu gerçek kişi veya tüzel kişilerin asıl denetim şirketi dışında ayrıca yetkilendirilmelerini öngörmeleri de mümkündür.

- Yönetim kurulu üyelerinin çoğunluğunu gerçek kişi, denetçiler veya tüzel kişi denetim şirketlerinin oluşturduğu şirketlerde bağımsız denetim faaliyeti için yetkili kılınabileceklerdir. Bu kapsamda üye devletler bu gerçek veya tüzel kişilerin ayrıca yetkili kılınması için düzenleme yapabileceklerdir. Her koşulda söz konusu kişilerin yönergede belirtilen nitelikleri taşıması gerekmektedir.

Yönergenin 8 maddesinde denetçi adaylarının yapacağı stajdan bahsedilmiştir. Bu maddeye göre; " Sınav kapsamında yer alan kuramsal bilgilerin uygulamada kullanılma yeteneğini sağlamak için, bir aday yıllık mali tabloların, konsolide mali tabloların veya benzer mali tabloların denetim faaliyetlerinde en az üç yıl çalışmalıdır. Bu sürenin en az üçte ikilik kısmı, üye devlet mevzuatına göre denetim yetkisi almış bir kişinin gözetiminde tamamlanmalıdır".

Yönergeye göre 1 Ocak 1990 tarihine kadar özel kanunlarla denetçi olarak atanmış kişilerde kanuni denetçi sıfatını kazanırlar (Direktif No: 81 / 253 / EEC; Tarih: 13 Haziran 1984, m.12).

1 Ocak 1990 tarihine kadar atanmamış ancak, buna karşın anılan ülkedeki diğer denetçilerle aynı niteliklere sahip olan meslekten kişilerin de hesapları denetlemesi üye ülkeler tarafından uygun görülebilir (Direktif No: 81 / 253 / EEC; Tarih: 13 Haziran 1984, m. 14). Üye ülkeler 1 Ocak 1991 tarihine kadar düzenleyecekleri geçici tedbirlerle, bu tarihten sonra özel kanunları olmaksızın denetim yapamayacak meslekten kişilerin, yeni bir düzenlemeye kadar görevlerine devam etmelerini sağlayabileceklerdir (Direktif No: 81 / 253 / EEC; Tarih: 13 Haziran 1984, m.16).

Sekizinci yönerge bağımsız denetçilerin meslek ahlakı ve bağımsızlık açısından taşınmaları gereken nitelikler konusunda topluluk üyesi devletlerin yükümlülüklerini de düzenlemektedir.

- Üye devletlerin bağımsız denetim faaliyetinin meslek ahlak kurallarına uygun bir şekilde yapılması konusunda gerekli düzenlemeleri yapmaları gerekmektedir (Direktif No: 81 / 253 / EEC; Tarih: 13 Haziran 1984, m 23).

- Üye devletler, üye devletin mevzuatında yer aldığı şekilde bağımsız olmadıkça bu kişilerin denetim bulunmaması için gerekli düzenlemeleri yapmalıdır (Direktif No: 81 / 253 / EEC; Tarih: 13 Haziran 1984, m 24).
- Bağımsız denetçiler meslek ahlak kuralları ve bağımsızlık konusundaki usulsüz işlem ve eylemleri nedeni ile özel cezalara çarptırılacaklardır (Direktif No: 81 / 253 / EEC; Tarih: 13 Haziran 1984, m.26)
- Üye devletler; denetçi sıfatı taşımayan üst yöneticilerin, yönetim kurulu üyelerinin, şirket adına faaliyet gösteren bağımsız denetçilerin bağımsızlığını zedeleyecek hareketlerde bulunmamalarını garanti edeceklerdir (Direktif No: 81 / 253 / EEC; Tarih: 13 Haziran 1984, m 27).

Sekizinci yönergede denetimden sorumlu kişilerin kamunun bilgisine sunulmasına ilişkin hükümlere de yer verilmiştir. Bu kapsamda bağımsız denetimden sorumlu kişilerin, denetim şirketlerinde ki yönetim kurulu üyelerinin, pay sahiplerinin açık ad ve adreslerinin kamuya açıklanması gerekmektedir (Direktif No: 81 / 253 / EEC; Tarih: 13 Haziran 1984, m.28).

Yönergenin yürürlüğe girmesine ilişkin 30. maddede ise; “üye devletler mevzuat hükümlerini 1 Ocak 1988 tarihinden önce yönergeye uyarlamak zorundadırlar” denilmiştir. Yine 30.maddede yönetmeliğin 1 Ocak 1990 tarihinden itibaren uygulanmaya başlayacağı ve ayrıca üye ülkelerin bu yönerge kapsamında kabul ettikleri ulusal kanunlarının temel çizgilerini ve yönergenin 4.maddesi uyarınca yapılacak olan sınavların listelerini de komisyona bildirmek zorunda oldukları konularında bilgilere de yer verilmiştir.

1.2.7.2 Türkiye’de Denetime İlişkin Yapılan Düzenlemeler

1.2.7.2.1 Sermaye Piyasası Mevzuatı ve Bağımsız Dış Denetim

1.2.7.2.1.1 Bağımsız Dış Denetimin Yasal Çerçevesi

Sermaye Piyasası Kanunu’nun 1.maddesinde bu kanunun konusu;Tasarruflarını menkul kıymetlere yatıracak halkın iktisadi kalkınmaya etkin ve yaygın bir şekilde katılmasını sağlamak amacıyla ; sermaye piyasasının güven, açıklık ve karlılık içinde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını, düzenlemek ve denetlemek olarak belirtilmiştir.

Kanunun 16 maddesinde ise Sermaye Piyasası Kanununa bağımlı ortaklıkların finansal tablo ve rapor düzenleme zorunlulukları ile bağımsız denetim yaptırma zorunlulukları düzenlenmiştir. 16.maddeye göre;

İhraççılar ve sermaye piyasası kurumları, konsolide olanlar dahil kamuya açıklanacak veya gerektiğinde Kurulca istenecek mali tablo, rapor ve bilgileri tespit olunacak şekil ve esaslara, genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uymak suretiyle düzenlemekle yükümlüdürler.

İhraççılar ve sermaye piyasası kurumları düzenleyecekleri mali tablolardan Kurulca belirlenenleri daha önce kurulmuş ve Kanunun 22'nci maddesinin (d) bendi uyarınca kurulan bağımsız denetleme kuruluşlarına, bilgilerini doğruluk ve gerçeği dürüst bir biçimde yansıtmaya ilkesine uygunluğu bakımından inceleyerek bir rapor almak zorundadırlar.

Kurulun görev ve yetkileri ise kanunun 22.maddesinde açıklanmıştır. 22.maddenin dış denetimi ilgilendiren hükümleri ise aşağıdaki gibidir;

- 3568 Sayılı Kanuna göre, denetlemeye yetkili olanların sermaye piyasasında bağımsız denetleme faaliyetlerinde bulunmak üzere oluşturacakları kuruluşlara ilişkin kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını, bu şartlara uyan sermaye piyasasında bağımsız denetlemeye yetkili kuruluşları listeler halinde ilan etmek,
- Kanunun zamanında yeterli ve doğru olarak aydınlatılmasını sağlamak amacıyla, genel ve özel nitelikte kararlar almak ve her türlü mali tablo ve raporlar ile bunların bağımsız denetimlerinin, sermaye piyasası araçlarının halka arzında yayımlanacak izahname, sirküler ve araçların değerini etkileyebilecek önemli bilgilerin kapsamını, standartlarını ve ilan esaslarını tespit ve bu konularda tebliğler yayımlamak,
- Bu kanun hükümleri gereğince kendisine tevdi edilen mali tablo ve raporları, bağımsız denetleme raporları ve diğer belgeleri incelemek, gerektiği gördüğü hususlar hakkında ihraççı ve kurum denetçilerinden veya bağımsız denetçilerden ayrıca rapor istemek, elde ettiği sonuçları değerlendirerek kanunda belirtilen gerekli tedbirleri almak,

1.2.7.2.1.2 Bağımsız Dış Denetimin Tanımı, Amacı ve Kapsamı

13 Aralık 1987 tarih ve 19663 sayılı Resmi Gazete de yayınlanan Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetim Hakkında Yönetmeliğin 5. maddesi ve yine Sermaye Piyasası Kurulunun 4 Mart 1996 tarih ve 22570 sayılı Resmi Gazete' de yayınladığı Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetim Hakkında Tebliğ (Seri: X, No:16) in 2 maddesinde; "Bağımsız denetleme, ortaklıkların ve yardımcı kuruluşların hesap ve işlemlerinin bağımsız denetleme kuruluşlarınca görevlendirilen yetkili denetleme elemanları tarafından bu kuruluşlar adına, denetleme ilke, esas ve standartlarına göre incelenmesi ve bu inceleme sonuçlarına dayanılarak, düzenlenmiş mali tabloların 2499 sayılı Kanun çerçevesinde gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespiti ve rapora bağlanmasıdır" şeklinde tanımlanmıştır.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmeliğin yine 5.maddesinde bağımsız dış denetime ilişkin olarak; "Bu denetleme, genel kabul görmüş muhasebe esas ve ilkelerine uygunluk yönünden defter, kayıt ve belgeler üzerinden yapılır. Bunun yanı sıra ortaklıkla işlemde bulunan gerçek ve tüzel kişiler işbirliğine razı olduklarında bu denetleme, bu kişilerle hesap mutabakatı da sağlanarak yürütülür. Bu yönetmelik kapsamında yerine getirilecek denetleme hizmeti, denetlenen kuruluşların vergi kanunları yönünden denetlendiği anlamını taşımaz" denilmiştir.

Bağımsız dış denetlemenin amacı ise yönetmelikte; "kamunun aydınlatılmasını sağlayarak, sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışması, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını sağlamaktır" şeklinde belirtilmiştir (Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik, m.1).

Bağımsız dış denetleme, "2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na göre menkul kıymetlerini halka arz etmiş sayılan ortaklıklar, bankalar dahil aracı kurumlar, yatırım ortaklıkları ve yatırım fonlarınca düzenlenecek mali tablo ve raporların bağımsız denetleme kuruluşlarınca denetlenmesine dair hükümleri kapsamaktadır" (Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik, m 2).

Denetlenen mali tablo ve raporlar, Sermaye Piyasası Kurulunun yetkili elemanlarınca bağımsız dış denetleme kapsamı ölçüsünde incelenmiş belgeler olarak kabul edilir (Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik, m.7).

Bağımsız dış denetimin kapsamında bahsettiğimiz ortaklıklar, 4 Mart 1996 tarih ve 22570 sayılı Resmi Gazete de yayınlanan Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetim Hakkında Tebliğin 2.maddesinde; "ihraççılar ve halka açık anonim ortaklıklar" olarak tanımlanmıştır.

Sermaye Piyasası Kurumları ise; Sermaye Piyasası Kanununun 32 maddesinde tanımlanan kurumlardır (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ, Seri X, No:16, m 2). Kanunun 32.maddesinde bu kurumlar şu şekilde sıralanmışlardır:

- a) Aracı Kurumlar,
- b) Yatırım Ortaklıkları,
- c) Yatırım Fonları,
- d) Sermaye Piyasasında faaliyet göstermesine izin verilen diğer kurumlardır.

1.2.7.2.1.3 Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin Düzenlemeler

1.2.7.2.1.3.1 Bağımsız Denetim Kuruluşlarında Aranılan Nitelikler

Sermaye Piyasası Kurulunca denetim kuruluşlarına bağımsız denetim yetkisi verilebilmesi için bu kuruluşların bir takım şartları taşımaları gerekmektedir. Bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarına ilişkin esaslar Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetim Hakkında Tebliğin (Seri X, No:16) 3 maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre bağımsız denetim kuruluşlarının aşağıdaki şartları taşımaları gerekmektedir.

- a) Türk Ticaret Kanunu ve Borçlar Kanunu'nda öngörülen şirket türlerinden biri şeklinde kurulmalıdır. (Adi şirketlerde şirket sözleşmesi yazılı olmalıdır).
- b) Ortaklıkların, bu Tebliğin 4.maddesinde sayılan nitelikleri haiz olması (4 maddenin (d) ve (f) fıkraları ortaklıkların tamamı için aranmaz.)
- c) Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde sorumlu ortak başdenetçilerin komandite ortak olması,

- d) Sermaye şirketlerinde esas sermayesinin en az %51'inin sorumlu ortak başdenetçi niteliğini haiz kişilere ait olması, şahıs şirketleri ve adi şirketlerde ise iki ortaktan az olmamak üzere ortakların çoğunluğunun bu niteliği haiz olmaları,
- e) Sadece bağımsız denetim ve mesleki alanda faaliyet göstermeleri,
- f) Donanım ve organizasyonlarının denetim işini yürütecek düzeyde bulunması,
- g) Mesleki sorumluluk sigortası yaptırılması şarttır.

Yukarıda sayılan koşullara uyan kuruluşlar Tebliğin 5.maddesinde belirtilen bilgi ve belgeleri ekleyecekleri bir dilekçe ile Kurula başvuru yaparlar.

Kuruluşa gönderilecek olan bilgi ve belgeler Tebliğin 5.madesinde şu şekilde sıralanmıştır;

1. Kuruluşun sözleşmesi,
2. Merkez ve varsa şube adresleri,
3. Sermaye paylarının ortaklar arasında dağılımı, taahhüt edilen ve ödenen tutarlar,
4. Başvuru tarihindeki mizan veya son bilanço,
5. Kurucular, yönetim kurulu başkan ve üyeleri, sorumlu ortak başdenetçiler, müdürler, genel müdür ve genel müdür yardımcıları ve denetim elemanlarına ilişkin bilgiler,
6. Ortaklığın organizasyonu, donanımı, istihdam ettiği destek personel ve mali durum hakkında genel bilgiler,
7. Bu tebliğ hükümlerine uygun olarak düzenlenmiş bağımsız denetim sözleşmesi, genel denetim programı ve çalışma kağıdı örnekleriyle, program ve çalışma kağıtlarını ilişkilendiren kodlama sistemini tanıtan bilgiler,

Bu belge ve bilgiler ayrıntılı olarak incelendikten sonra, aranan koşulları taşıyan kuruluşlar Kurul tarafından Kanununun 22/d maddesi uyarınca sermaye piyasasında bağımsız denetlemeyle yetkili kuruluşlar olarak listeye alınırlar ve liste uygun aralıklarla ilan edilir. Yine Tebliğin 5.maddesi uyarınca; listede yer alan bağımsız denetim kuruluşlarının; adreslerini, ortaklarını, yöneticilerini ve denetim elemanlarına ilişkin her türlü değişikliği bir ay içinde Kurula bildirmeleri zorunludur.

Sermaye Piyasası Kurulu bağımsız denetim yetkisi verdiği denetim kuruluşlarına bir takım sorumluluklar yüklemiştir. Bunlardan en önemli olanlarından biri de denetçilerin mesleki yeterlilik ve deneyim kazanabilmeleri için gerekli tedbirlerin alınması ile ilgilidir. Bu konuya ilişkin düzenlemelere Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğin 7, 8 ve 9.maddelerinde yer verilmiştir.

Tebliğin 7.maddesinde; bağımsız denetim kuruluşlarının denetçilerinde mesleki yeterliliği aramak ve sağlamak zorunda oldukları vurgulanmıştır.

Tebliğin 8.maddesinde ise mesleki yeterliliğin nasıl sağlanacağı ve geliştirileceğine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Buna göre; “bağımsız denetim kuruluşları, denetçi yardımcılarının işe alınışlarında, mesleki eğitime temel oluşturacak lisans düzeyinde eğitim gördüklerini araştırmak, istihdam ettikleri denetçi yardımcılara gerekli mesleki eğitim ve deneyimi kazandıracak tedbirleri almak, denetçi sıfatı verilecek denetçi yardımcılarında Tebliğin 7.maddesinde öngörülen mesleki yeterliliğin varlığını, mülakat sonuçları, kurs değerlendirme tutanakları, tezkiyeler, bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılan sınav sonuçları gibi belgelerle tespit etmek zorundadırlar” denilmiştir.

Bağımsız denetim kuruluşlarının denetçi olarak görevlendirecekleri adayları yasaların öngördüğü süre kadar staja tabi tutmaları da zorunludur. Tebliğin 9.maddesinde bu konuya ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. 9.maddede; “ bağımsız denetim kuruluşları, mesleki deneyime sahip olmaksızın ilk kez işe aldıkları denetçi yardımcılarını staja tabi tutarlar. En az fiilen 2 yıl süren bu staj döneminde, stajyer denetçi yardımcıları, 4 ay süre ile muhasebe, denetim standart ve teknikleri, bilgi işlem, para ve sermaye piyasası, ticaret hukuku, vergi mevzuatı ve bankacılık konularında eğitime tabi tutulurlar; bu eğitimin sonuçları, bağımsız denetim kuruluşlarınca ve ilgili meslek kuruluşlarınca yapılacak sınavla değerlendirilir. Bu kurslar toplam 200 saatten az olamaz” denilmiştir (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ, Seri X, No:16, m 9)

1.2.7.2.1.3.2 Bağımsız Denetleme Kuruluşunun Görevlendirilmesi ve Görevden Çekilmesi

Bağımsız denetleme kuruluşları, sürekli yada özel denetlemelerde en az 2 en çok 4 hesap dönemi için yönetim kurulu tarafından seçilir. Bağımsız denetleme kuruluşu seçiminin; sürekli denetlemelerde, olağan genel kurullarca; menkul kıymetlerin halka arzı için yaptırılan özel denetlemelerde, ihraç kararının alındığı genel kurullarca; toplantıya katılanlarının oylarının salt çoğunluğu ile onaylanması şarttır. Bir denetleme kuruluşu azami görev süresinden sonra ikinci kez seçilemez (Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik, m. 14).

Bağımsız denetleme kuruluşunun herhangi bir nedenle seçilmemesi veya onaylanmaması halinde, bu seçim Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yapılır. Ortaklıklar ve yardımcı kuruluşlar, seçilmeme veya onaylanmama halini 6 iş günü içinde Sermaye Piyasası Kuruluna bildirirler (Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik, m. 14).

Bağımsız denetleme kuruluşu, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından uygun görülecek zorunlu nedenlerle ve yazılı gerekçe göstermek koşuluyla denetleme sözleşmesini her zaman feshedebilir. Bu durumda, gerekçeli fesih ihbarnamesi ortaklığın ilk genel kurul toplantısında açıklanır. Olağan genel kurul tarihinden önceki üç ay içinde denetleme sözleşmesi feshedilemez (Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik, m. 15).

Bağımsız denetleme kuruluşunun, çekilme halinde; çalışma notlarını ve gerekli tüm bilgileri, yerine geçecek olan kuruluşa devredilmek üzere Sermaye Piyasası Kurulu'na vermesi zorunludur (Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik, m. 15).

1.2.7.2.1.4 Bağımsız Denetçilere İlişkin Düzenlemeler

1.2.7.2.1.4.1 Denetçilerde Aranılan Nitelikler

Sermaye Piyasası Kurulunca bağımsız denetim yetkisi verilebilmesi için bağımsız denetim kuruluşunun yönetici ve denetçilerinin bazı şartları taşımaları gerekmektedir. Yönetici ve denetçilerin taşımaları gereken bu şartlar Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğin (Seri X, No:16) 4.maddesinde sayılmıştır. Bu maddeye göre yönetici ve denetçilerin;

- a) 3568 Sayılı Kanun'a göre serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanını almış ya da yabancı ülkelerde bağımsız denetim yetkisi sağlayan belge sahibi olmaları,
- b) Müflis olmamaları ve yüz kızartıcı bir suçtan mahkum bulunmamaları,
- c) Türkiye'de yerleşik olmaları (Anonim şirketlerde yönetim kurulu üyeleri için bu şart aranmaz).
- d) Sorumlu ortak başdenetçilerin, mesleki deneyim sürelerinin en az bir yılını bağımsız denetim kuruluşlarında tamamlaması,
- e) Daha önce çalıştıkları bağımsız denetim kuruluşlarının listeden çıkartılmasını gerektiren iş ve işlemlerinde sorumluluklarının tespit edilmemiş olması,
- f) Çalışılan denetim kuruluşunda tam zamanlı olarak görev yapması şarttır.

Denetçi yardımcılarının yukarıda (b) ve (c) bentlerinde sayılan koşulları taşımaları ve hukuk, iktisat, maliye, muhasebe, işletmecilik, bankacılık, kamu yönetimi ve uluslar arası ilişkiler alanlarından birinde en az 4 yıllık yüksek öğrenim görmüş olmaları zorunludur.

1.2.7.2.1.4.2 Denetçilerin Unvan Kullanımı

Bağımsız denetimle görevlendirilecek denetçiler yukarıda da açıklandığı gibi serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlik unvanlarını taşımalıdır. Ancak bu unvana sahip olanlar kişisel olarak bağımsız denetim işlemi yapamazlar. Sermaye Piyasası Kurulunca bağımsız denetim yetkisi verilmiş bir denetim kuruluşunda denetim yapabilirler.

Bağımsız denetçilerin alabilecekleri unvanlar Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğin (Seri X, No:16) 6.maddesinde şu şekilde sıralanmıştır:

- a) Sorumlu Ortak Başdenetçi
- b) Başdenetçi
- c) Kıdemli Denetçi
- d) Denetçi
- e) Denetçi Yardımcısı
- f) Stajyer Denetçi Yardımcısı

Sorumlu ortak başdenetçi, bağımsız denetim kuruluşunda pay sahibi olup başdenetçi unvanını taşıyan ve denetim çalışmasını kuruluş adına kendi kişisel sorumluluğu ile yürüten ve kuruluş adına denetim raporlarını imzalamayla yetkili olan gerçek kişidir. Başdenetçi unvanının kazanılabilmesi için fiilen 10 yıl, kıdemli denetçi unvanının kazanılabilmesi için en az fiilen 6 yıl, denetçi unvanının kazanılabilmesi için en az fiilen 3 yıl mesleki deneyim şarttır (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ, Seri:X, No:16, m.6).

1.2.7.2.1.4.3 Denetçilerin Yetkileri

Bağımsız denetçilerin yetkileri Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğin 18.maddesinde belirlenmiştir. Bağımsız denetim kuruluşu ile denetim yaptırmak üzere sözleşme yapan bir işletme; denetçilerin aşağıda belirtilecek olan yetkileri kullanmalarını da kabul etmiş olur.

Denetçilerin yetkileri Tebliğin 18.maddesinde şu şekilde sıralanmıştır:

- a) Ortaklık ve Sermaye Piyasası kurumlarının genel kurul toplantılarına katılmak ve bu toplantılarda istenildiği takdirde, bağımsız denetim faaliyetini ve sonuçlarını ilgilendiren konularda açıklamalarda bulunmak,
- b) Bağımsız denetim sözleşmesinin feshi durumunda, feshi izleyen ilk kurul toplantısına katılmak, gerekli gördüğü takdirde konuya ilişkin açıklamalar yapmak,
- c) Denetimi ilgilendiren tüm bilgileri müşterilerden veya karşı inceleme gereksinimi duydukları hallerde diğer ilgililerden istemek,

1.2.7.2.1.5 Bağımsız Denetim Kuruluşlarının ve Bağımsız Denetçilerin Sorumlulukları

Denetçilerin bağımsızlığının ve güvenilirliğinin sağlanması denetçilere getirilen bazı yasaklara uyulması ile mümkün olmaktadır. Bu yasakla Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Yönetmeliğin 12 maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; bağımsız denetleme kuruluşlarının denetçileri;

- a) Denetledikleri ortaklıklar, yardımcı kuruluşlar ve iştirakleri ile borç-alacak ve ortaklık ilişkisi içinde bulunamazlar;

- b) İşleri dolayısı ile öğrendikleri sırları ve bilgileri, görevleri süresince ve bu görevlerini bıraktıktan sonra da açıklayamazlar;
- c) Ticaret yapamazlar;
- d) Meslekle ve meslek onuruyla bağdaşmayan işlerle uğraşamazlar;
- e) Denetleme yaptıkları yardımcı kuruluşlar ve ortaklıklar ile bunların iştiraklerinde hiçbir unvan ve sıfatla görev alamazlar.

Bu maddenin (e) bendi dışında kalan yasaklar bağımsız denetleme kuruluşları, (b) bendindeki yasak ise kuruluşların diğer çalışanları içinde geçerlidir.

Bağımsız denetleme kuruluşları ve denetçileri, iş elde etmek için reklam sayılabilecek faaliyette bulunamazlar, iş öneremezler.

Bağımsız denetleme kuruluşlarınca, yöneticilerinin, denetçilerinin ve bunların üçüncü dereceye kadar (üçüncü derece dahil) kan ve sınırlı hısımları ile eşlerinin, ortak, yönetim kurulu başkanı veya üyesi, şirket müdürü veya yardımcısı buldukları ortaklıklar ve yardımcı kuruluşlar ile bunların iştiraklerinde denetleme görevi üstlenilemez. Bağımsız denetleme kuruluşları ve elemanları, danışmanlığını yaptıkları firmalara, danışmanlık yaptıkları döneme ait olarak, bu Yönetmeliğe göre bağımsız denetleme hizmeti veremezler (Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik, m. 12).

Bağımsız denetim kuruluşları ve denetçileri; Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğde belirtilen mesleki faaliyetler dışında hiçbir ticari faaliyetle uğraşmazlar ve başka bir denetleme kuruluşunda ortak olamazlar yönetici ve denetçi olarak çalışmazlar (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ, m. 13).

Yukarıda sayılanlar dışında bir başka yasak Tebliğin 16.maddesinde belirtilmiştir. Buna göre; bağımsız denetim kuruluşları ile denetçiler, denetim faaliyetinin niteliğini herhangi bir şekilde olumsuz yönde etkileyecek veya meslektaşlarına zarar verebilecek tarzda ve ölçüde rekabete giremezler; özellikle denetim ücreti, personel ve işe alma gibi konulardaki mesleki kurallara, teamüle ve denetim ilke ve kurallarına aykırı davranışlarda bulunamazlar (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ, m. 16).

Bağımsız denetim kuruluşlarının ve denetçilerin belirtilen yasaklara uymamalarının ağır müeyyideleri vardır. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğin 46.maddesi hukuki ve cezai sorumluluklara ilişkindir. Bu maddeye göre;

Bağımsız denetimin denetim ilke ve kurallarına uygun yapılmaması nedeniyle müşteriler veya üçüncü şahıslara karşı doğacak zararlardan genel hükümler mahfuz kalmak kaydıyla, Kanun' un 16/4' üncü maddesi çerçevesinde bağımsız denetim kuruluşu ile bağımsız denetim sözleşmesinde gösterilen ve bağımsız denetim raporunu imzalayan sorumlu ortak başdenetçiler birlikte sorumludurlar.

1.2.7.2.2 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ve Bağımsız Dış Denetim

1.2.7.2.2.1 Kanunun Amacı ve Kapsamı

Uzun yıllar boyunca kanunlaştırılma çalışması içinde bulunulan ancak her defasında bir sorunla karşılaşılan "Serbest Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik" mesleği, 13.06.1989 gün 20194 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren 3568 Sayılı Kanunla yasal bir nitelik kazanmıştır.

Bu kanunun amacı; "işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere, "Serbest Muhasebecilik", "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik" ve "Yeminli Mali Müşavirlik" meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektir" (3568 Sayılı Kanun, m.1).

Kanunda, "Serbest Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Mesleğinin" konusu, "gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defter ve belgeleri tutmak, bilanço ve kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer beyannameleri düzenlemek ve benzeri işleri yapmak" olarak belirlenmiştir (3568 Sayılı Kanun, m 2).

2. Maddenin (B) fıkrasında ise “Yeminli Mali Müşavirlik” mesleğinin konusu açıklanmıştır: Buna göre; yeminli mali müşavirler, serbest muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusuna giren işleri yapabilecekler ve mükelleflerin mali tablolarını Maliye Bakanlığı’na çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik edeceklerdir.

1.2.7.2.2 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Yapacakları Denetim Faaliyetlerine İlişkin Düzenlemeler

3568 Sayılı Kanunda üç meslek unvanından bahsedilmektedir. Bunlar Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirliktir. Bunlardan Denetim ile yetkili olanlar ise SMMM ve YMM’ler dir.

Serbest muhasebecilerin görevi; gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince defter ve belgeleri tutmak, bilanço ve kar zarar tablosu beyannameleri ile diğer beyannameleri düzenlemek ve benzeri işleri yapmaktır. Serbest muhasebecilerin denetime ilişkin bir görev ve yetkileri yoktur (3568 Sayılı Kanun, m. 2).

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin görev ve yetkileri ise şu şekilde belirtilmiştir ;

Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

- a) Genel kabul örmüş muhasebe ilkeleri ile ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterleri tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgeleri düzenlemek ve benzeri işleri yapmak,
- b) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda düzenleme yapmak,
- c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzerleri işleri yapmaktır.

Yeminli mali müşavirlerin görevleri ise Kanun’ un 2. maddesine göre:

“Yeminli mali müşavirler; serbest muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusuna giren işleri yapabilecekler bunun yanında mükelleflerin mali tablolarını Maliye Bakanlığınca çıkartılacak yönetmelik uyarınca tasdik edeceklerdir” şeklinde belirtilmiştir.

Bunun yanında yeminli mali müşavirlerin tarafsızlıklarını sağlamak amacıyla bir takım yasaklar getirilmiştir. Defter tutmaları ve muhasebe bürolarına ortak olmaları ve muhasebe bürosu açmaları yasaklanmıştır.

1.2.7.2.2.3 Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

Serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin yapacakları denetim işleri ile ilgili usul ve esaslar 03.01.1990 tarihli Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik ile belirlenmiştir.

Bu yönetmeliğin amacı; serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin çalışma usul ve esaslarını belirlemek ve düzenlemektir (Yönetmelik, m.1)

Serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlerin yapacakları denetimin tanımı ve amacına ise yönetmeliğin 48. ve 49. maddelerinde yer verilmiştir.

Yönetmelikte; “Muhasebe; kurum ve kuruluşların ekonomik faaliyetlerinin rakamsal kayıtlarını düzenler, bu bilgileri faaliyetler ve sonuçları ile ilgililere doğru ve açık bir şekilde iletir”,

“Denetim ise, bu bilgilerin ilgili mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak ekonomik olayların gerçek değerlerinin kayıtlarda yer alıp almadığını objektif olarak kanıtları ile araştırarak, sonuçlandıran ve onaylayan sistematik çalışmadır” şeklinde tanımlanmıştır (Duman, 2001, s 123).

Denetimin amacı yönetmeliğin 49 maddesinde; “fırma, kurum ve kuruluşların, sahip ve ortaklarına,alacaklıları ile kredi kuruluşlarına, devletin ekonomik ve idari birimleri ile ayrıca vergi idaresine bu kurum ve kuruluşların finansal tablolarında bulunan kayıtların gerçeğe

uygun, doğru ve güvenilir olduğunu ortaya koymaktır” şeklinde açıklanmıştır (Yönetmelik, m. 49).

Yönetmeliğin 50. maddesinde ise Serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin yapacakları denetim faaliyetleri belirtilmeye çalışılmıştır. Denetim faaliyeti yapan meslek mensupları denetimleri sırasında kurum ve kuruluşların ilgililere sundukları bilgilerin doğru ve güvenilir olup olmadığını ortaya koymaya çalışırlar. Bunu ortaya koyarken birtakım hususları da tespit etmeleri gerekir (md.50):

- a) Kurum ve kuruluşların varlıklarını, kurum ve kuruluşların yararına kullanılıp kullanılmadığının,
- b) Varlıkların adet ve değer olarak kayıtlarda gösterilip gösterilmediğinin,
- c) Varlıkların ilgili mevzuat ve muhasebe ilkelerine uygun olarak değerlendirilip değerlendirilmediğinin,
- d) Varlıklara giren ve çıkan değerlerin, kayıtlarda tam ve doğru olarak yer alıp almadığının,
- e) İşletmenin borç ve alacaklarındaki artış ve azalışların tam ve doğru olarak gösterilip gösterilmediğinin,
- f) Kurum ve kuruluşların ekonomik faaliyetleri sonucu varlık artış ve azalışlarının kayıtlar ve finansal tablolarda tam ve doğru olarak hesaplanıp hesaplanmadığını,
- g) Finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğinin,
- h) Finansal tablolara dayalı vergi beyannameleri ile diğer beyanname ve belgelerin ilgili mevzuata uygun olup olmadığının tespit edilmesi gerekir.

Bu madde ile, serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlerin denetim faaliyeti çerçevesinde araştırmaları gereken hususlar saptanmış ve aynı zamanda denetim faaliyetinin kapsamı da belirlenmiştir.

1.2.7.2.2.4 Yeminli Mali Müşavirlerin Yapacakları Tasdik Denetimine İlişkin Düzenlemeler

3568 Sayılı Kanununun 2.maddesi uyarınca yeminli mali müşavirlere tasdik yetkisi tanınmıştır. Yeminli mali müşavirlerin tasdik yetkisine ilişkin ayrıntılı açıklama ise Kanununun 12.maddesinde yapılmıştır. Buna göre;

Yeminli mali müşavirler gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ve muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik ederler.

Yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdiğe ilişkin usul ve esaslar, gerçek ve tüzel kişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatları, yatırımın miktarları ve neveleri ile belgelerin ibraz edileceği merciler esas alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmeliklerle belirlenir.

Maliye Bakanlığı yönetmelik çıkarma yetkisini kullanarak 02.01.1990 Tarihli Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdiğe İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik' i yayınlamıştır.

Yönetmeliğin amacı; “yeminli mali müşavirlerce gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs veya işletmelerinin mali tablo veya beyannamelerinin; vergi, istisna, muafiyet, iade, indirim, tecil, terkin veya zarar mahsubu işlemleri ve benzeri taleplerinin mevzuat hükümlerine, muhasebe ilke ve standartlarına uygunluğu esas alınarak, hesapların gerçeğe uygun ve doğru bilgi verecek şekilde tutulmasını ve bu suretle mükelleflerin doğru beyanda bulunmalarını sağlamaktır” şeklinde açıklanmıştır (Yönetmelik, m.1).

Yönetmelikte tasdik, “ gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin yeminli mali müşavirlerce denetleme ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanmasıdır” şeklinde tanımlanmıştır (Yönetmelik, m.4).

Tasdikin amacı ;

- a) Gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs veya işletmelerinin hesap veya kayıtlarının sonuçlarını gösteren mali tablolarının yanıltıcı olmayacak biçimde, eksiksiz ve gerçeğe uygun bir biçimde düzenlenmesini sağlayarak kamunun yararına sunmak,
- b) Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs veya işletmelerinin ilgili mevzuat yönünden olan taleplerinin karşılanmasında çabukluğu sağlayarak hak ve yararlarını korumak,
- c) Vergi idaresi ve mükellef ilişkilerinde güveni hakim kılmaktır şeklinde belirtilmiştir (Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, m. 5).

Yönetmeliğin 6.maddesinde tasdikin niteliğine ilişkin olarak; “tasdik için yeminli mali müşavir seçimi yapan kurum veya kuruluşlar yeminli mali müşavirin ücret faktöründen ziyade, tasdik amacını gerçekleştirecek uzmanlık ve deneyimi esas alarak seçimin yapar. Yeminli mali müşavirlerde kendi açılarından üstlenecekleri tasdik işleminin kendilerine getireceği riski tespit etmek, tasdik kapsam ve programını belirlemek amacıyla gerekli araştırmaları yapmak zorundadır. Görev teklif edilen yeminli mali müşavir daha önce tasdikle yetkili olan kişiyle görüşerek bilgi toplayabilir” denilmiştir (Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, m. 6).

Yönetmeliğin 7.maddesine yeminli mali müşavirlerce yapılacak tasdikin kapsamı açıklanmıştır. Bu maddede; Gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, veraset ve intikal vergisi, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, damga vergisi ve mali mevzuatta yer alan teşvik, indirim, istisna ve muafiyet yönünden yapılacak tasdik konuları belirtilmiştir.

Yine 7.maddede Maliye Bakanlığınca tebliğ çıkartılmadıkça yeminli mali müşavirler bu konularda tasdik yapamazlar denilmiştir.

Yeminli mali müşavirlerin yapacakları tasdike ilişkin olarak Maliye Bakanlığı 28 adet tebliğ yayınlamıştır. Bu yayınlanan tebliğlerin tamamına yakınının konusu vergi mevzuatına

ilişkindir. Bu nedenle yeminli müşavirlerce yapılan tasdik denetimi, bir tür vergi denetimi haline gelmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 227. maddesinde de tasdike ilişkin olarak; yararlanılması yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibrazı şartına bağlanan konularda tasdik raporunu zamanında ibraz etmeyen mükellefler tasdike konu olan haktan yararlanamazlar denilmiştir (Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik).

Yeminli mali müşavirlerin yetkilerine ilişkin açıklamalara yönetmeliğin 12.maddesinde yer verilmiştir. Bu maddede yeminli mali müşavirlerin yetkileri şu şekilde sıralanmıştır:

- a) Tasdik konularıyla ilgili tüm defter, kayıt ve belgeleri gizli olsalar dahi incelemek,
- b) Tasdik işlemini ilgilendiren tüm bilgileri yöneticilerden, iç denetçilerden ve diğer ilgililerden istemek,
- c) Şirketin yönetim kurulu ve genel kurul toplantılarına katılmak ve bu toplantılarda istenildiği takdirde tasdik faaliyetini ilgilendiren konularda açıklamalarda bulunmak,

Yeminli mali müşavirlere, tasdik işleminden doğan yetkilerinin yanında 3568 sayılı Kanun' un 12.maddesinde de düzenlenmiş olan bir takım sorumluluklar da getirilmiştir. Bu maddede yeminli mali müşavirlerin tasdik işlemlerinden doğan sorumlulukları şu şekilde açıklanmıştır;

Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyana uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar.

Yeminli mali müşavirlerin tasdik denetiminden doğan sorumluluklarına ilişkin açıklamalara yönetmeliğin 20 maddesinde de yer verildiğini görüyoruz. Buna göre;

Bu yönetmelik kapsamına giren tasdik işlemlerinden imza ve mühür kullanmak suretiyle tasdik yapan dolayısıyla tasdik raporu düzenleyen yeminli mali müşavirler, tasdik kapsamı ile

sınırlı olmak üzere tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Tasdik konusu ile ilgili olarak Bakanlıkça tebliğlerle belirlenen hususların; tasdik kapsamı içinde mutlaka araştırılması ve incelenmesi zorunludur.

Yeminli mali müşavirler inceledikleri ve sonucunda tasdik raporu düzenledikleri konu ve belgelerin gerçeği yansıtmaması ve doğru olmaması halinde, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan V.U.K. ve 3568 Sayılı Kanun hükümleri uyarınca müştereken ve müteselsilen sorumludurlar. Bu sorumluluğun yerine getirilmesinde Borçlar Kanunu'nun "Tam Teselsül" hükümleri uygulanır.

Yeminli mali müşavirler tasdikten doğan sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için doğabilecek zararların tazmini için sorumluluk sigortası yaptırabilirler (Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, m. 20).

1.2.7.2.2.5 Meslek Mensuplarının Sorumlulukları, Yasaklar ve Cezalandırma

Meslek mensuplarının sorumluluklarına ilişkin açıklamalara Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik' in 8.maddesinde yer verilmiştir. Bu madde de sorumluluk; sosyal sorumluluk, işletme sahip ve yöneticilerine karşı sorumluluk ve meslektaşlara karşı sorumluluk olmak üzere üç grupta ele alınmıştır.

Sosyal sorumluluk; meslek mensuplarının mesleği yaparken toplum ve devlete karşı olan sorumluluklarıdır.

İşletme sahip ve yöneticilerine karşı sorumluluk; meslek mensuplarının işletme sahip ve yöneticilerine, isabetli karar alabilmeleri için doğru ve güvenilir bilgi sağlama sorumluluğudur.

Meslektaşlara karşı sorumluluk ise; meslek mensuplarının ilgili yönetmelikler çerçevesinde ve mesleki eğitimde birbirlerine her türlü bilgiyi vermek ve aktarmak sorumluluğudur (3568 sayılı Kanun, m. 8).

Meslek mensuplarının sorumluluklarının yanında uymak zorunda oldukları bir takım yasaklarda vardır. Bu yasaklar 3568 Sayılı Kanun' un 45.maddesinde şöyle açıklanmıştır;

Serbest muhasebeciler, serbest muhasebeci mali müşavirler bu unvanlarla, yeminli mali müşavirler ise bu unvan ve tasdik yetkisiyle; 2.maddede yazılı işlerin yürütülmesi amacıyla gerçek ve tüzel kişilere tabi ve onların işyerlerine bağlı olarak çalışamazlar, ticari faaliyette bulunamazlar, meslekle ve meslek onuru ile bağdaşmayan işlerle uğraşamazlar.

Yeminli mali müşavirler, eşi (boşanmış dahi olsa) usul ve furuundan biri 3' üncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan ve sıhri hısımlarının veya bunların ortak oldukları firmaların işlerine bakamazlar, yukarıdaki sayılan yakınlıkta akrabaları olan serbest muhasebecilerin ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin baktığı işleri tasdik edemezler (3568 Sayılı Kanun, m. 45).

Meslek mensuplarına getirilen diğer yasaklar ise şöyle sıralanabilir;

- Meslek mensupları iş elde etmek için reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunamazlar (3568 Sayılı Kanun, m. 44).
- Meslek mensupları iş dolayısı ile öğrendikleri sırlarını ifşa edemezler (3568 Sayılı Kanun, m. 44).
- Meslek mensupları kişisel veya ortak bürolarında, mesleği yapması yasaklananları çalıştıramazlar ve bunlarla iş birliği yapamazlar (3568 Sayılı Kanun, m. 13).
- Meslek mensupları tarifelerle belirlenen asgari ücretin altında bir ücretle iş kabul edemezler (3568 Sayılı Kanun, m. 46).
- Meslek mensupları haksız rekabete neden olacak davranışlarda bulunamazlar (Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, m. 10).

Meslek mensupları kendilerine getirilen yasalara uymadıkları takdirde aşağıdaki ceza hükümleri uygulanır.

Çalışan meslek mensupları görevleri sırasında veya görevleri nedeniyle işledikleri suçlardan dolayı fiillerin niteliğine göre Türk Ceza Kanunu'nun Devlet Memurlarına ait hükümleri uyarınca cezalandırılırlar (SM, SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, m. 31).

3568 Sayılı Kanun' un 49.maddesinde ceza hükümlerine yer verilmiştir ve bu madde ile para ve hapis cezası düzenlenmiştir

Meslek mensuplarına verilecek disiplin cezası ise Kanunun 48.maddesinde açıklanmıştır.

Bu madde hükmüne göre;

Mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve hareketlerde bulunanlarla, görevlerini yapmayan ya da kusurlu olarak yapan yahut da görevinin gerektirdiği güveni sarsıcı hareketlerde bulunan meslek mensupları hakkında, muhasebe ve müşavirlik hizmetlerinin gereği gibi yürütülmesi maksadı ile durumun niteliğine ve ağırlık derecesine göre aşağıdaki disiplin cezaları verilir.

Disiplin cezaları şunlardır:

- a) Uyarma; Meslek mensubuna mesleğin icrasında daha dikkatli davranması gerektiğinin yazı ile bildirilmesidir.
- b) Kınama; Meslek mensubuna görevinde ve davranışlarında kusurlu sayıldığıının yazı ile bildirilmesidir.
- c) Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma; Mesleki sıfatı saklı kalmak şartıyla altı aydan az, bir yıldan çok olmamak üzere mesleki faaliyetten alıkoymadır.
- d) Yeminli sıfatını kaldırma; Yeminli mali müşavirin yeminli sıfatının kaldırılmasıdır.
- e) Meslekten çıkarma; Meslek mensubunun ruhsatnamesinin geri alınarak bir daha bu mesleği icra etmesine izin verilmemesidir.

Mesleki kurallara ve mesleğin onuruna aykırı fiil ve harekette bulunanlarla, görevin gerektirdiği güveni sarsıcı harekette bulunan meslek mensupları hakkında ilk defasında uyarma tekrarında ise kınama cezası uygulanır.

Görevini bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlikle yapmayan veya kusurlu olarak yapan veyahut ta bu Kanunda yer alan mesleğin genel prensiplerine aykırı harekette bulunan meslek mensupları için geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası uygulanır.

Tasdik yetkisini gerçeğe aykırı kullandığı Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca ilk defa tespit edilen ve rapora bağlanan yeminli mali müşavirler hakkında geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, bu husus tekerrür edip bunun mahkeme kararı ile kesinleşmesi halinde ise yeminli sıfatını kaldırma cezası verilir.

Mükellefle birlikte kasden vergi ziyana sebebiyet verdikleri mahkeme kararı ile kesinleşen meslek mensuplarına meslekten çıkarma cezası verilir.

Üç yıllık bir dönem içerisinde iki veya daha fazla disiplin cezasını gerektiren davranışta bulunan meslek mensubuna, her yeni suçu için bir öncekinden daha ağır ceza uygulanabilir.

Beş yıllık dönem içinde iki defa mesleki faaliyetten alıkoyma cezası ile cezalandırılmasından sonra bu cezayı gerektiren fiili yeniden işleyen meslek mensupları hakkında meslekten çıkarma cezası uygulanır (3568 Sayılı Kanun, m. 49).

1.2.7.3 Denetime İlişkin Düzenlemelerin Karşılaştırılması

1.2.7.3.1 Denetimin Anlamı ve Kapsamı Açısından Karşılaştırma

Sekizinci yönergede bağımsız denetim ile kastedilenin "hesapların denetlenmesi ve yönetim raporları ile bu raporların dayandırıldığı hesaplar arasındaki uyumun sağlanması olduğu anlaşılmaktadır. Yine 1.maddede, denetimin topluluk mevzuatınca zorunlu görülen ölçülerde yapılacağı vurgulanmaktadır. Yine aynı maddede denetime konu olan firmalar; normal ortaklıklar ve şirketler topluluğu olarak iki gruba ayrılmıştır ve şirketler topluluğunda konsolide hesaplar ve konsolide yıllık raporlarla konsolide hesaplar arasında mutabakatın inceleme konusu olacağı vurgulanmıştır.

Sermaye Piyasasına göre bağımsız dış denetim; “ sermaye piyasasında işlem gören ortaklıkların ve yardımcı kuruluşların hesap ve işlemlerinin bağımsız denetim kuruluşlarınca görevlendirilen yetkili denetleme elemanları tarafından bu kuruluşlar adına, denetleme ilke, esas ve standartlarına göre incelenmesi ve bu inceleme sonuçlarına dayanılarak, düzenlenmiş mali tabloların, 2499 sayılı Kanun çerçevesinde gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespiti ve rapora bağlanmasıdır. Gerçekleştirilecek olan denetim faaliyeti , denetlenen kuruluşların vergi kanunları yönünden denetlendiği anlamını taşımamaktadır.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşıldığı üzere SPK’ nun sözünü ettiği denetim;

- a) Sermaye piyasası ve borsalarda menkul değerleri alınıp satılan firmalarla bankaların aracılık faaliyetlerini yürüten organlarını ve yatırım fonlarını kapsamaktadır,
- b) Yapılan denetim muhasebe uygulamalarının ve onlara dayalı raporların, 2499 sayılı yasa açısından ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ölçü alınarak doğruluğunu saptama amaçlıdır. Yapılan denetim ayrıca vergi açısından bir denetim değildir.

3568 Sayılı Kanunu incelediğimiz zaman hem SPK'nun düzenlemesine hem de sekizinci yönergeye göre daha kapsamlı bir meslek ortaya çıkardığı görülür. Sekizinci yönergede muhasebe denetimi niteliği ağırlıklı bir denetim varken, 3568 Sayılı Kanun muhasebeciliği, muhasebe denetimini, yönetim denetimini ve bir tür vergi denetiminin de konu edinmektedir. Denetim alanı olarak ta vergi mükellefi olan bütün kuruluşları kapsamaktadır.

3568 Sayılı Kanunda denetim; kanunun 2.maddesinde “mesleğin konusu” başlığı altında belirlenmiştir. 2.madde A ve B olarak ikiye ayrılmıştır. A şıkkının 1.maddesi yalnızca serbest muhasebecilerin yapabilecekleri görevleri sıralamıştır; Bunlar, genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince defter tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgeleri düzenlemekten ibarettir. A şıkkının 2. ve 3.maddelerinde ise serbest muhasebeci mali müşavirlerin yapabilecekleri işler sıralanmıştır. Bunlarda; defter tutma ve beyanname hazırlama işlerinin yanında, muhasebe sistemleri kurma, geliştirme, müşavirlik, bilirkişilik, inceleme, denetim yapma, mali konularda yazılı görüş bildirme ve rapor yazmadır. 2 maddenin B paragrafında ise yeminli mali müşavirlerin yapabilecekleri işlere yer verilmiştir. Buna göre yeminli mali müşavirler defter tutma haricinde serbest muhasebeci mali müşavirlerin yapabilecekleri işleri yapmanın yanında, mükelleflerin mali

tablolarını Maliye Bakanlığınca çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik etmekle yetkilidirler (3568 Sayılı Kanun, m. 2).

Yeminli müşavirler 2.maddede verilen bu yetkiler onları bağımsız denetçi niteliğine kavuşturmuştur. Bu niteliği sağlarken 3568 Sayılı Kanunun koyduğu standartlar hem AB'nin nun sekizinci yönergesindeki standartlardan hem de SPK uygulamasında konan standartlardan daha kapsamlıdır.

Yukarıdaki bilgiler ışığında bir değerlendirme yapıldığında bağımsız denetimin Sermaye Piyasası Kurulunda ve AB 8.Yönergesinde yapılan denetimlerin zorunlu olduğunu ve burada zorunluluğunda belirli koşullardaki kuruluşlar için geçerli olduğunu görüyoruz. 3568 Sayılı Kanunun getirdiği denetim ise esas itibariyle isteğe bağlıdır. Fakat isteyen tüm kuruluşları kapsar. Ayrıca yeminli mali müşavirlerin yaptığı "tasdik" işlemi vergi yasaları açısından yapılmış bir denetimin tasdiki niteliğini de taşımaktadır.

1.2.7.3.2 Denetçi ve Denetim Kuruluşları Açısından Karşılaştırma

Sekizinci yönergeye göre denetçiler, gerçek veya tüzel kişi olabilirler. Fakat bağımsız denetçi olarak faaliyet gösterebilmeleri için "yetki belgesi" almış olmaları gerekmektedir. Yetki belgesi alabilmesi için kişinin;

- En az üniversiteye girecek düzeyde tahsilinin olması (m. 4),
- Teorik bir öğrenimden geçmesi (m. 4),
- Uygulama formasyonunu sağlayan ve üç yıldan az olmayan çalışmalar yapması ve bunu en az üçte ikisinin "yetki belgesi" kişi yanında geçmiş olması (m. 8),
- Teorik bilgiyi ve bunu uygulamaya geçirme yeteneğini ispatlayan iki safhalı "mesleki yeterlilik" sınavından geçmesi gerekir (m. 4-5),

Üye ülkeler yönergenin 6.maddesinde sözü edilen sınav konularından biri veya birden fazlasının okutulduğu bir üniversite veya dengi okuldan mezun olan kişileri "mesleki yeterlilik sınavı"nın teorik kısmından muaf tutabilir. Yine üye ülkeler, bir denetim kuruluşu için denetim yapacak kişilerin "yetki belgesi" olması koşulunu arayabilir.

Denetçilerin taşınması gereken saydığımız özelliklerin yanında denetim kurumlarının da yetki belgesi alabilmesi için de en aşağıdaki şartları taşımaları gerekir;

- Oy hakkının yarısından fazlası gerçek kişilere ait olmalıdır veya eğer gerçek kişiler bu oranda ortak değilse, çoğunluk, yönergenin 3-19 maddelerinde belirtilen niteliklere sahip denetim kurumlarının elinde bulunmalıdır (m. 2),
- Bu yönerge kabul edildiği zaman böyle bir çoğunluk koşulu konulmamışsa, denetim şirketinin bütün hisseleri nama yazılı olmalı ve kurumun izni olmadan satılmamalıdır (m. 2),
- Denetim şirketinin ve yürütme organları üyelerinin çoğunluğu en az 3-19 maddelerde belirtilen özellikleri taşımalıdır,

Sermaye Piyasası Kuruluna göre bağımsız denetim de esas olan bağımsız denetim kuruluşlarıdır. Bağımsız denetçilerde bu kurumlarda çalışan kişilerdir.

04.03.1996 tarihli Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğe göre bağımsız denetim kuruluşlarında aranan özellikler şunlardır;

- a) Türk Ticaret Kanunu ve Borçlar Kanunu'nda öngörülen şirket türlerinden biri şeklinde kurulmalıdır. (Adi şirketlerde şirket sözleşmesi yazılı olmalıdır).
- b) Ortaklıkların, bu Tebliğin 4 maddesinde sayılan nitelikleri haiz olması (4 maddenin (d) ve (f) fıkraları ortaklıkların tamamı için aranmaz.)
- c) Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde sorumlu ortak başdenetçilerin komandite ortak olması,
- d) Sermaye şirketlerinde esas sermayesinin en az %51'inin sorumlu ortak başdenetçi niteliğini haiz kişilere ait olması, şahıs şirketleri ve adi şirketlerde ise iki ortaktan az olmamak üzere ortakların çoğunluğunun bu niteliği haiz olmaları,
- e) Sadece bağımsız denetim ve mesleki alanda faaliyet göstermeleri,
- f) Donanım ve organizasyonlarının denetim işini yürütecek düzeyde bulunması,

g) Mesleki sorumluluk sigortası yaptırılması şarttır.

Yukarıdaki nitelikleri taşıyan kuruluşlar SPK'ya başvururlar. Koşulları uygun görülen kurumlar "Sermaye Piyasası Kurulunun Bağımsız Denetim Kuruluşları" listesine alınır. Yani AB'deki yetki belgesi almış denetçiler gibi denetim faaliyeti yapma yetkisine sahip olurlar.

SPK düzenlemesine göre denetçiler kademelendirilmiştir. Ancak bu kademelendirme de yine bağımsız denetim kuruluşu içinde yapılan bir kademelendirmedir. Bu kademeler sırasıyla 1) Sorumlu ortak başdenetçi, 2) Başdenetçi, 3) Kıdemli denetçi, 4) denetçi yardımcısı ve 5) Stajyer denetçidir (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetleme Hakkında Tebliğ, Seri X, No:16, m. 6).

Sorumlu ortak başdenetçi, bağımsız denetim kuruluşunda pay sahibi olan ve başdenetçi unvanını haiz ve denetim çalışmasını kuruluş adına kendi kişisel sorumluluğu ile yürüten ve kuruluş adına bağımsız denetim raporlarını imzalamaya yetkili kişidir. Başdenetçi unvanının kazanılması için en az fiilen 10 yıl, kıdemli denetçi unvanının kazanılması için en az fiilen 6 yıl, denetçi unvanının kazanılması için en az fiilen 3 yıl mesleki deneyim şarttır. Denetçi yardımcılığına geçen süre de bu hesaplamada dikkate alınır. Sermaye Piyasası Kurulunda denetçilerin yeterliliğinin değerlendirilmesi kurum içi sınavla yapılmaktadır.

AB ve SPK'nun uygulamalarının aksine 3568 Sayılı Kanun esas itibarıyla "mesleği" konu edinmektedir. Mesleğin uygulanması için örgütlenme kişisel karara (şirket kurma, şahsen çalışma gibi) meslek mensubunun isteğine bırakılmıştır. Meslek, meslek odaları ve odalar birliği kanalıyla standardize edilme ve korunma yoluna gidilmiştir.

3568 Sayılı Kanunda meslek mensupları üç kategoriye ayrılmıştır: i) Serbest muhasebecilik, ii) Serbest muhasebeci mali müşavirlik, iii) Yeminli mali müşavirlik.

Kanunun 2 maddesinde bu meslek mensuplarının görevleri sayılmıştır. Serbest muhasebeciler sadece defter tutma ve beyanname doldurma ile yetkili kılınmışlardır. Buradan da serbest muhasebecilerin denetim yetkilerinin olmadığı anlaşılmaktadır.

Serbest muhasebeci mali müşavirler ise meslekte ikinci kademeyi oluşturmaktadırlar. Serbest muhasebeci mali müşavirler ise; defter tutma ve beyanname düzenlemenin yanında,

muhasebe sistemi kurma, danışmanlık yapma, mali konularda inceleme ve denetim yapma, rapor yazma ve bilirkişilik yapma ile yetkili kılınmışlardır

Yeminli mali müşavirler ise defter tutma dışında serbest muhasebecilerin ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin yaptıkları işleri yaparlar ve ayrıca tasdik yetkileri de vardır.

3568 Sayılı Kanun mesleğe kabulde hem SPK'nun hem de sekizinci yönergenin aradığı koşullardan daha ağır koşullar getirmektedir. 3568 Sayılı Kanuna göre mesleğin üç ayrı kademesi için yerine getirilmesi gerekli şartlar aşağıdaki gibidir:

a) Serbest Muhasebecilik

Bu unvanı kazanabilmek için; i) Ticaret Lisesi veya işletme, hukuk, iktisat, kamu yönetimi dallarından birinde ön lisans diploması almış olmalı ve ii) ön lisans yapmış olanların 4 yıl, ticaret lisesi mezunlarının 6 yıl staj yapmış olmaları gerekir. Serbest muhasebecilik için ayrıca sınav şartı aranmaz. Ancak bu kişiler sadece defter ve beyanname düzenleme dışında başka bir işle uğraşamazlar.

b) Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik

SMMM'lik unvanını kazanabilmek için; i) Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksek okullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yüksek öğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak ve diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkrada belirtilen bilim dallarından lisans üstü seviyesinde diploma almış olmak, ii) Staj amacıyla serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir yanında iki yıl çalışmış olmak, iii) Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olmak, iv) Serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış olmak,

c) Yeminli Mali Müşavirlik

Bu son kademe için ise; i) En az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavir olarak çalışmak, ii) Yeminli mali müşavirlik sınavını kazanmış olmak, iii) Yeminli mali müşavirlik ruhsatını almış olmak şartları aranmaktadır.

Mali müşavirlik için yukarıda saydığımız koşulların hemen hepsinin AB'nin sekizinci yönergesinde mesleğe kabul için sayılan koşulları fazlasıyla karşıladığını görüyoruz. Özellikle istenen eğitim düzeyi açısından bu açık bir şekilde görülmektedir. Staj açısından ise; bizde serbest muhasebeci mali müşavirlik için 2 yıl süreyle bir serbest muhasebeci mali müşavir yanında çalışma şartı aranırken, AB standartlarına göre bu süre üç yıl tutulmakta ve bu sürenin en az 2 yılının mali müşavir yanında geçirilmesi istenmektedir. Bizdeki üniversite mezunu olma koşuluna karşılık, AB standartlarına göre üniversiteye girebilecek düzeyde bir eğitim yeterli görülmektedir. Gerek AB' de gerekse ülkemizde öngörülen sınavların üniversite sonrası düzeyde olduğu görülmektedir.

3568 Sayılı Kanunda "meslek" ön plana çıkarılmış ve geliştirilerek örgütlenmesi amaçlanmıştır. Ancak SPK uygulaması ve AB 8. Yönergesinde ise "denetim kurumları" ön plana çıkarılmaya çalışılmıştır. Ayrıca SPK'nun kendi içinde yaptığı denetçi kademelendirmesi de 3568 Sayılı Kanun ve AB 8. Yönergesinde yer almayan bir uygulamadır.

2.BÖLÜM

GENEL KABUL GÖRMÜŞ BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM STANDARTLARI İLE ÜLKEMİZDEKİ STANDARTLARIN KARŞILAŞTIRILMASI

Finansal tabloların bağımsız dış denetiminin ekonomik yaşamdaki önemi nedeniyle, denetim çalışmalarının belli bir kalitede ve seviyede yürütülmesi gerekmektedir. Belli nitelikleri taşımayan bir denetim çalışması ve bunun sonucunda hazırlanan denetim raporları hiçbir yarar sağlamaz. Bu tür bir denetim karar birimlerinin yanılmasına ve denetçinin sorumlu duruma düşmesine neden olabilir (Gürbüz, 1995, s. 34).

Bağımsız dış denetimi çalışmalarının kaliteli ve yeterli bir duruma gelebilmesi ancak bazı kıstasların geliştirilmesiyle sağlanabilir. Geliştirilecek olan bu kıstasların tarafsızlığı sağlaması açısından yasalarca ya da meslek kurumlarınca belirlenmiş ve uygulamada genel kabul görmüş olmaları zorunludur (Gürbüz, 1995, s.34).

İşletmelerin dış denetim çalışmaları için belirlenmiş ve denetçilerin çalışmaları esnasında uymak zorunda olduğu temel kurallara "genel kabul görmüş denetim standartları" denir. Bu standartlar denetim çalışması süresince uyulması gereken asgari standartlardır (Erdoğan, 1994, s.6).

Genel kabul görmüş denetim standartları; bir denetçinin taşıması gereken mesleki nitelikleri, denetim uygulamasında yapılması gereken faaliyetleri, denetim raporunun yazılmasında uyulması gereken kuralları genel çerçevesiyle belirtirler. Bu standartlar denetim işlemi sırasında ne yapılması ve hangi denetim işlemlerine başvurulması gerektiği konusunda ayrıntılı bilgi vermezler (Kavut, 2000, s.9). Bağımsız denetçiler sadece standartlara bağlı kalarak denetimin kapsamını daraltmaya çalışan bir denetçi denetimin ruhuna aykırı davranmış olur (Güredin, 1998, s.26).

Denetim çalışması sonucunda finansal tablolar hakkında bir görüş belirtilir ve finansal tablo kullanıcıları karar alma süreçlerinde bu görüşten faydalanırlar. Bu nedenle hem yapılan denetim çalışmasının hem de denetçinin belli bir kalite ve güvenilirlikte olması gerekir. Bu kalite ve güvenilirlikte "denetim standartları" ile sağlanmaktadır (Uğur, 1999, s.33).

Denetim standartlarının hızla değişen ekonomik ve sosyal koşullara uyum sağlayabilmesi için esnek bir yapıya sahip olmaları ve gerektiğinde kısa sürede değiştirilebilmeleri zorunludur. Bu yüzden standartlarda belirli sürelerde kontrol edilmeli ve gerekli düzeltme ve geliştirmeler yapılmalıdır aksi takdirde standartlar kendinden beklenen yararı sağlayamazlar (Aktuğlu, 1996, s 30).

Denetim standartları ilk olarak Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Kurumu (AICPA) tarafından 1947 yılında "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları" olarak yayınlanmıştır ve bu standartlar bir çok ülke tarafından benimsenmiştir. Bu standartlar daha sonra 1988 yılında Denetim Standartları Komitesi (Auditing Standards of Board) tarafından gözden geçirilerek tekrar yayınlanmıştır (Kavut, 2000, s 13).

1947 yılından günümüze denetim uygulama tekniklerinde değişiklikler olmasına rağmen standartlar çok az değişikliğe uğramıştır. Standartların yıllarca aynı kalması çok az değişikliğe uğrayarak günümüze ulaşması genel kabul görmüş olduklarının bir kanıtı olarak gösterilebilir (Bayazıtlı, 1991, s.75).

1981 yılında yine AICPA tarafından yayınlanan "Mesleki Davranış Kuralları-Mesleki Ahlak Yasası" (Code of Professional Ethics) genel kabul görmüş denetim standartlarına uymayı zorunlu kılmıştır (AICPA, Code of Professional Ethics, Rule 202). Mesleki davranış kuralları denetim uzmanının uyması gereken davranış kurallarını düzenlemektedir. Mesleki davranış kuralları ile denetim standartları bazı durumlarda aynı konuları kapsadığı halde, denetim standartları daha çok genel kurallar niteliğini taşımaktadır. Mesleki davranış kuralları ise daha çok davranışın ne olduğunu belirler ve kavram olarak denetim standartlarından daha kapsamlıdır (Bayazıtlı, 1991, s.76).

Uluslar arası denetim standartları ise ; IFAC'a (The International Federation of Accountants: Uluslar arası Muhasebe Federasyonu) bağlı olarak kurulan IAPC (International Auditing Practices Committee: Uluslararası Denetim Uygulama Komitesi) tarafından yayınlanan tebliğlerle yürürlüğe konulmuştur. Uluslararası Denetim Uygulama Komitesi 10 Temmuz 1991'de yayınlanan yol gösterici nitelikteki ilkeleri standart olarak adlandırmaya karar vermiştir. Bunlar 29 adet denetim standardı ve 4 adet denetim ile ilişkili standarttan oluşmaktadır (Arkun, 1994, s.23-24). Çalışmamızın temelini genel kabul görmüş denetim standartları oluşturduğu için burada uluslar arası muhasebe standartlarına sadece ana başlıklarıyla yer verilecektir.

Uluslararası denetim standartları;

1. Finansal tablolar denetiminin amacı ve kapsamı,
2. Denetim anlaşma mektupları,
3. Denetim ile ilgili temel kuralları düzenlemek,
4. Planlama,
5. Önceki denetçinin çalışmalarından faydalanma,
6. Denetim açısından muhasebe sisteminin ve iç kontrollerin incelenmesi ve değerlendirilmesi,
7. Denetim çalışmasında kalite kontrol,
8. Denetim kanıtları,
9. Belgeleme,
10. İç denetim sisteminden yararlanma,
11. Hata ve hile,
12. Analitik inceleme,
13. Denetim raporu,
14. Denetlenmiş finansal tablolara ait belgelerdeki bilgiler,
15. Bilgisayar ortamında denetim,
16. Bilgisayar destekli denetim teknikleri,
17. İlgili taraflar işlemleri,
18. Uzman kişiye başvurma,
19. Denetimde örnekleme,
20. Muhasebe sisteminin ve ilgili iç kontrollerin incelenmesi ve değerlendirilmesinde bilgisayar ortamının etkileri,
21. Denetçinin rapor tarihi, bilanço tarihinden sonra meydana gelen olaylar, finansal tablolar yayınlandıktan sonra keşfedilen olaylar,
22. Yönetim tarafından yapılan denetim,
23. İyi giden iş,
24. Özel amaçlı denetim raporları,
25. Önemlilik ve denetim riski,
26. Muhasebe değerlerini denetleme,
27. Muhtemel finansal bilgilerin sınanması,
28. Birinci denetim yılı taahhütleri,
29. Kontrol risklerini değerlendirme ve prosedüre etkileri ile

Denetim ile ilgili alanlardaki standartlar olan;

- 1) Temel prensip ve taahhütlerin yeniden gözden geçirilmesi,
- 2) Finansal tabloların yeniden incelenmesi,
- 3) Anlaşma prosedürleri,
- 4) Finansal bilgilerin denetlenmesi, standartlarından oluşmaktadır.

Avrupa Birliği açısından uyulması zorunlu denetim standartları ise 10 Nisan 1984 yılında yayınlanan 8. yönerge ile belirlenmiştir. Bu yönerge; denetim uzmanlarının sorumlulukları, eğitimi, uzmanlığın gereklilikleri ve denetimde bağımsızlık kavramlarına açıklık getirmiştir (Direktif No: 81 / 253 / EEC; Tarih: 13 Haziran 1984).

Türkiye’de denetim standartları ile ilgili ilk çalışmalar 1964-1968 yılları arasında Yeniden Düzenleme Komisyonu tarafından Tek Düzen Muhasebe Sisteminin tespitiyle yapılmış ve 1972 yılından itibaren de iktisadi devlet teşekküllerinde uygulanmaya başlamıştır (Aksoy, 2001, s.62).

Türkiye’de ilk defa SPK’nun 18.06.1988 tarihinde yayınladığı tebliğler ile denetleme ilke ve kuralları hukuki bir nitelik kazanmıştır. Bu kurallar SPK mevzuatına tabi olan kuruluşlarda yapılan denetimin sermaye piyasası mevzuatı yönünden geçerli olarak kabul edilmesini sağlamak için kabul edilmiştir.

Ancak SPK’nun belirlediği standartların eksik ve yanlış çevirilere dayanılarak hazırlandığı anlaşıldığından standartların daha doğru bir şekilde hazırlanması konusunda Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği (TÜRMOB) sorumluluk üstlenmiştir.

01.06.1989 tarihinde kabul edilen 3568 sayılı kanunun 50 maddesine dayanılarak hazırlanan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik hükümlerinde denetim standartlarına yer verildiği görülmektedir. Ancak, bu hükümlerde yer alan standartların genel kabul görmüş denetim standartları düzeyinde olmadığı görülmüş ve TÜRMOB tarafından denetim standartlarının düzenlenmesi çalışmalarına başlanmıştır.

Bu amaçla TÜRMOB bünyesinde amacı Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartlarını belirlemek olan, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Komitesi (TMUDESK) oluşturulmuştur. Ancak muhasebe standartlarında belli ölçüde bir aşama kaydedilip bir taslak oluşturulmasına karşın denetim standartlarında henüz amaca uygun ve genel kabul görmüş bir sonuca ulaşılamamıştır. TMUDESK denetim standartları oluşturma çalışmalarında genel kabul görmüş denetim standartlarına uyum sağlamaya çalışmaktadır. TMUDESK'in bu standartları hazırlama amacı; ülke genelindeki tüm işletmelerin denetiminde esas alınması gereken standartların belirlenmesidir.

Denetim standartlarının ülkemizde uygulanması sırasında bir çok sorunlar ortaya çıkmıştır. Bunların en önemlisi olarak finansal tabloların vergi denetimine uygun olarak hazırlanması gelmektedir. Bu yüzden yabancı denetim kuruluşları, dış denetim faaliyetleri sırasında finansal tabloları tekrar kendi denetimlerine uygun hale getirmek zorunda kalmaktadırlar. Bunun dışında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine tam olarak uyulmaması, denetçilerin eğitimlerinin yetersizliği gibi nedenlerle de denetim ülkemizde istenildiği şekilde gerçekleştirilememektedir (Demirkan, 2000, s.1-3).

AICPA (Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Kurumu) tarafından yayınlanan ve diğer ülkeler tarafından da yaygın bir şekilde benimsenen, finansal tablo denetiminde denetçilere yol gösterici rol oynayan bu standartlar farklı nitelikler taşıyan üç gruptan oluşur (Kavut, 2000, s.13):

1. Genel Standartlar
2. Çalışma Alanı Standartları
3. Raporlama Standartları

Standartlar kapsam bakımından üç ana grupta toplandığı halde, günümüze kadar pek çok standart oluşmuştur. Bunlardan ilk on tanesi genel kabul görmüş denetim standartları olarak kabul edilmektedir.

Genel standartlar, denetim kalitesi ve güvencesi ile ilgili standartlardır. Çalışma alanı standartları, denetimin planlanması ve denetim sırasında uyulması gereken kurallardan oluşur. Raporlama standartlarında ise, denetim sonucunda hazırlanan denetim raporunun içeriği ve düzenine ilişkin bilgiler yer alır (Kavut, 2000, s.13; AICPA, Professional Standards, Section 150).

2.1 Genel Standartlar

Bu standartlar denetim faaliyetini yürüten uzman denetçilerin karakterleri, davranışları ve mesleki eğitimleri ile ilgili esasları içerir. Bu standartlara kişisel standartlarda denir (Güredin, 1998, s.27).

Denetçinin davranışları, mesleki eğitimi ve deneyimi ile ilgili olarak kabul edilebilir düzeydeki asgari uyması gereken ilke ve esaslar genel standartların içeriğini meydana getirir (Kavut, 2000, s.13).

Finansal tablolardan yararlananların büyük bir çoğunluğu bu tablolara ilişkin görüş sunan denetçileri tanımazlar. Fakat denetim faaliyeti sırasında denetçinin genel kabul görmüş denetim standartlarında belirtilen niteliklere sahip olduğu ve çalışması sırasında denetçinin bu standartlara uygun hareket ettiği düşüncesinden hareketle denetçinin bildirdiği görüşün güvenilir olduğuna inanırlar (Kepekçi, 2000, s.15).

Bu gruba giren denetim standartları şunlardır;

1. Mesleki eğitim ve yetkinlik standardı,
2. Bağımsızlık standardı,
3. Mesleğin gerektirdiği dikkat ve özenin gösterilmesi standardı,

2.1.1 Mesleki Eğitim ve Yetkinlik Standardı

2.1.1.1 Genel Açıklamalar

Bu standart denetim mesleğinin ancak gerekli teknik eğitim ve yeteneğe sahip uzman kişilerce yapılmasını zorunlu kılmaktadır (Güredin, 1998, s.28). Genel kabul görmüş denetim standartlarına göre yeterli deneyim ve eğitimi olmayan kişiler denetim yapamazlar (Bayazıtlı, 1991, s.80).

Denetçinin eğitim, öğretim düzeyi mesleki yönden yeterliliğin bir göstergesidir. Bir çok ülkede denetim mesleğine girebilmek için finans, muhasebe, ticaret hukuku ve vergi hukuku konularında lisans düzeyinde eğitim almış olma ön koşul olarak aranmaktadır. Yine bir çok

ülkede meslek odalarının yapmış olduğu sınavlarda başarılı olmak ve belli bir süre uzman bir denetçinin yanında çalışmış olma şartı aranmaktadır (Kepekçi, 2000, s.15).

Mesleki açıdan yeterli olabilmek için üniversitede alınan eğitim ve meslekte edinilen deneyimin dışında , meslek mensuplarının çalıştıkları kuruluşlar tarafından düzenlenen kurs, seminer ve eğitim programlarına da katılarak kendilerini daha fazla geliştirme olanakları da vardır (Bayazıtlı, 1991, s.80). Bu amaçla denetim firmalarının birçoğunda belli aralıklarla hizmet içi eğitim programları düzenlenir ve uzmanların bilgi edinmeleri ve teknik eğitimleri sağlanır. Uzmanlar için bu tür eğitim programlarına katılmak mecburidir (Aksoy, 2001, s.67). Bunların yanında günümüzde muhasebenin bilgisayar ortamına geçmesiyle birlikte denetçilerin bilgisayar konusunda da bilgi sahibi olmaları bir zorunluluk haline gelmiştir. Denetçilerin denetimini yapacakları firmaların muhasebe sistemleri hakkında yeterli derecede bilgi sahibi olabilmeleri için elektronik veri işleme sistemleri hakkında da yeterli derecede bilgi sahibi olmaları gerekmektedir (Erden, 1996, s.7).

2.1.1.2 Avrupa Birliği Uygulaması

AB'nin sekizinci yönergesi ile de mesleki eğitim ve yetkinlik standardı hakkında ayrıntılı düzenlemeler yapılmıştır. Bu direktifin 4.maddesine göre denetim yetkisinin verilebileceği kişilerde bulunması gereken özellikler şu şekilde sıralanmıştır:

1. Üniversiteye girebilecek düzeyde tahsilinin bulunması,
2. Meslekle ilgili teorik eğitim görmesi,
3. Meslekle ilgili pratik eğitim görmesi,
4. Mesleki yeterlilik sınavında başarılı olması (Direktif No: 81 / 253 / EEC; Tarih: 13 Haziran 1984, m.4).

Birinci şart ile en az lise düzeyinde eğitim görmüş olunması ifade edilmektedir. İkinci şart ile meslek ile ilgili teorik bir eğitimden geçilmesi gerektiği belirtilmekte, mesleki teorik bilgisinin bulunması gereği ifade edilmektedir (Direktif No: 81 / 253 / EEC; Tarih: 13 Haziran 1984, m. 4). Aranan üçüncü şart ise pratik eğitime ilişkindir. Bu pratik eğitimin diğer bir deyişle yapılacak olan stajın süresi üç yıldır. Stajın iki yılı denetim yetkisine sahip bir kişinin gözetiminde yapılmalıdır (Direktif No: 81 / 253 / EEC; Tarih: 13 Haziran 1984, m. 8). Dördüncü şart ise mesleki yeterlilik sınavında başarılı olmanın gereğini belirtmektedir.

Mesleki yeterlilik sınavı teorik bilgiyi ve bunları uygulayabilme becerisini ölçmeye yönelik olarak yapılır (Direktif No: 81 / 253 / EEC; Tarih: 13 Haziran 1984, m. 4-6).

Sekizinci yönergeye göre denetim yetkisi gerçek kişilere veya denetim şirketlerine verilebilir. Denetim şirketlerinin yetkilendirilebilmesi için, denetçilerin tamamı ile oy hakkına sahip olanlarla yöneticilerinin yarısından bir fazlası yukarıdaki şartları taşımalıdır (Direktif No: 81 / 253 / EEC; Tarih: 13 Haziran 1984, m. 2 / b).

Avrupa Birliği'ne olan tüm ülkelerin bu direktifteki şartlara uyması gerekir.

2.1.1.3 Türkiye Uygulaması , Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Sekizinci Yönerge İle Karşılaştırılması

2.1.1.3.1 Türkiye Uygulaması

Türkiye'de bağımsız dış denetçinin mesleki eğitim, deneyim ve yetkinliğine ilişkin düzenlemelere Sermaye Piyasası Kurulu mevzuatında ve 3568 Sayılı Kanunda yer verilmiştir.

Sermaye Piyasası Kurulu'nun bu standarda ilişkin düzenlemelere Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğin (Seri X, No:16) 7, 8 ve 9. maddelerinde yer verdiğini görüyoruz.

Sermaye Piyasası Kurulu Tebliğde yer alan bu maddelerdeki hükümler denetçilerin, lisans düzeyinde ve sonrasındaki eğitim ve öğretim ile mesleki deneyiminin bağımsız denetim yapacak düzeyde olmasını gerekli kılmıştır. Bu nedenle de mesleki yeterliliğin sağlanması, geliştirilmesi ve hizmet içi eğitim ve refakat çalışması yapılması konusunda denetim kuruluşları sorumlu tutulmuşlardır (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ, Seri X, No:16, m.7-8-9).

3568 Sayılı Kanunda meslek mensubu olacaklarda aranan şartlar kapsamlı olarak açıklanmıştır.

Yasanın 5, 6 ve 9. maddelerinde meslek mensubu olacaklarda aranacak şartlar iki grupta ele alınmıştır: genel şartlar ve özel şartlar olmak üzere. Genel şartlar yasada belirtilen üç meslek

mensubu içinde bulunması zorunlu niteliklerdir. Genel şartlar kanunun dördüncü maddesinde şu şekilde sıralanmıştır.

- T.C. vatandaşı olmak (yabancı serbest muhasebeci ve mali müşavirler hakkındaki hükümler saklıdır)
- Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak,
- Kamu haklarından mahrum bulunmamak,
- Taksirli suçlar hariç olmak üzere; affa uğramış olsalar dahi ağır hapis veya 5 yıldan fazla hapis yahut zimmet, ihtilas, irkilap, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, inancı kötüye kullanma, dolaylı iflas gibi yüz kızartıcı suçlar ile istimal ve istihlak kaçakçılığı dışında kalan kaçakçılık suçları, resmi ihale ve alım satımlara fesat karıştırma veya devlet sırlarını açığa vurma, vergi kaçakçılığı veya vergi kaçakçılığına teşebbüsten hüküm giymiş bulunmamak,
- Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda mecburiyetten çıkarılmış olmamak,
- Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumlarda bulunmamak.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olabilmenin özel şartları ise kanunda 5.maddenin A bendinde belirtilmiştir. Buna göre serbest muhasebeci mali müşavirlerin genel şartlar yanında şu özel şartları taşıması gereklidir (3568 Sayılı Kanun, m. 5/A).

- Hukuk, iktisat, maliye, işletme , muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler alanlarında eğitim veren fakülte ve yüksek okullardan veya denkliği Yüksek Öğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yüksek öğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkralarda belirtilen bilim dallarından lisan üstü seviyesinde diploma almış olmak,
- Staj amacıyla mali müşavir veya yeminli mali müşavir yanında iki yıl süreyle çalışmış olmak,

- Mali müşavirlik sınavını kazanmış olmak; Sınav konusunda istisna getirilen bazı durumlar vardır. Türkiye genelinde mali denetim yapan kamu bankalarının müfettişleri ile kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanlardan, bu yetkilerini aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarından 8 yıllık hizmet süresini dolduranlar ile (a) bendinde sayılan konularda en az 8 yıl öğretim üyesi veya görevlisi olarak çalışmış bulunanlar için sınav şartı aranmaz.
- Serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış olmak,

Serbest muhasebeci olabilmenin şartları ise 5.maddenin B bendinde açıklanmıştır. Buna göre Serbest Muhasebeci olabilmek için gereken genel şartların yanında taşınması gereken özel şartlarda şunlardır.

- Kanunun 5/A-a bendinde sayılan konularda ön lisans seviyesinde öğrenim görmüş olanlar 4 yıllık stajdan sonra sınavsız Serbest Muhasebeci unvanı ile çalışabilirler,
- Serbest Muhasebeciler sadece kanunun 2/A-a bendinde belirtilen; defter tutma, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyanname düzenleme ve bunlara benzer işleri yürütebilirler.

3568 sayılı Kanununun 9.maddesinde ise Yeminli Mali Müşavir olabilmenin özel şartlarına yer verilmiştir. Buna göre;

- En az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olmak,
- Yeminli Mali Müşavirlik sınavını kazanmış olmak,
- Yeminli Mali Müşavirlik ruhsatını almış olmak şartıyla Yeminli Mali Müşavir unvanına hak kazanılır.

Aynı maddede bir takım istisnalara da yer verilmiştir. Buna göre kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanların bu yetkiyi aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri ile hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış olanların bu hizmetlerinde geçen süreleri Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlikte geçmiş süreler olarak kabul edilir.

Yine aynı madde de Yeminli Mali Müşavirlik sınavına ilişkin bir istisna yer almaktadır. Buna göre kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlar ile yukarıda sayılan konularda profesörlük ünvanı almış olanlar için sınav şartı aranmayacaktır.

Kanunun yedinci maddesinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik sınavının yazılı olarak birlik tarafından yapılacağı belirtilmiş ve sınav komisyonunun kimlerden oluşacağı açıklanmıştır.

Kanunun 10 maddesinde ise Yeminli Mali Müşavirlik sınavının da Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Sınavı için oluşturulan komisyon tarafından yapılacağı belirtilmiştir.

2.1.1.3.2 Karşılaştırma

2.1.1.3.2.1 Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları İle Karşılaştırma

Sermaye Piyasası Kurulunun mesleki eğitim ve yeterlilik konusundaki uygulamaların daha önce incelemiş olduğumuz genel kabul görmüş denetim standartlarındaki uygulamayla paralel olduğunu görüyoruz. Gerek hizmet içi eğitim programları gerekse meslekte yükselebilmek şartları benzerlik taşımaktadır.

Genel kabul görmüş denetim standartlarında önemle üzerinde durulan denetçi ve denetçi yardımcılarının yetişmelerinde ilke olarak kendi gayret ve çabalarının esas olması SPK'nun düzenlemelerinde de önemle vurgulanmaktadır.

3568 sayılı Kanunu mesleki eğitim ve yeterlilik ilkesi açısından incelediğimiz zaman belli ölçüde genel kabul görmüş denetim standartlarında belirtilen koşulları karşılamasına rağmen, genel kabul görmüş denetim standartlarında tek bir denetçi grubu hedef alınırken 3568 sayılı yasayı incelediğimiz zaman ise üç ayrı meslek grubu için düzenleme yapıldığını görüyoruz. Yine 3568 sayılı yasada meslekle ilgisi bulunmayan, mezun olduğu branş itibariyle mesleğin gerektirdiği bilgilerden yoksun bazı kişilere sınavsız mesleğe girme hakkı verilmesi ve mesleğe girme hakkı verilen bu kişilerin mezun oldukları bölümlerin genel kabul görmüş denetim standartlarında belirtildiği şekilde işletme, muhasebe, finans ve vergi gibi gerekli konuları içermemesi de 3568 Sayılı Kanunun genel kabul görmüş denetim standartlarıyla çeliştiği ve eksik olduğu bir noktadır.

2.1.1.3.2.2 Sekizinci Yönerge İle Karşılaştırma

Sermaye Piyasası Kurulu düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Kanun da yer alan düzenlemeler sekizinci yönerge ile bazı noktalarda uyuşsa da uyuşmadığı noktalarda mevcuttur. Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenlemesinde "mesleki eğitim ve yeterlilik ilkesi" konusunda sürekli 3568 Sayılı Kanuna atıfta bulunduğu için burada Sermaye Piyasası Kurulu düzenlemesi de 3568 Sayılı Kanun ile birlikte değerlendirilecektir.

Sekizinci yönergede staj süresi 3 yıl olarak belirtilmiştir. Ülkemizde ise; SPK düzenlemesinde ve 3568 Sayılı Kanunda staj süresi 2 yıl olarak belirtilmiş ve ayrıca 3568 Sayılı Kanuna göre Yeminli Mali Müşavir olabilmek için 10 yıl çalışma şartı aranmaktadır. Üniversite mezunu bir kişinin meslekteki yeterliliğini kanıtlaması için 10 yıl geçmesi gerekmez. Zira süre faktörü kişiyi yeterli duruma getiren en önemli faktör değildir.

3568 Sayılı Kanun da denetçi olabilmek için üniversite mezunu olma şartı aranırken 8. yönerge de lise eğitimini tamamlamış olmak yeterli görülmektedir.

8.Yönerge ye göre denetim yetkisi kişi ve kurumlara verilebilir. 3568 sayılı Kanunda denetim yetkisi kişilere verilmiştir. Sermaye piyasası mevzuatında ise bu yetki bağımsız denetim kuruluşlarına verilmiştir.

3568 sayılı Kanunda denetim yetkisi hem SMMM hem de YMM'ler olmak üzere iki ayrı ünvana verilirken 8. Yönerge de bu yetki tek bir ünvana verilmiştir.

3568 sayılı Kanunda ve SPK mevzuatında belirtilen sınav konuları ile 8.Yönerge de belirtilen sınav konularının da tam olarak uyuşmadığı görülmektedir. Ülkemizde yapılan düzenlemelerde yer alan sınav konuları içinde bilgi işlem sistemleri ve bilgisayarın olmaması bir eksiklik olarak belirtilebilir.

8.Yönerge yi esas alarak 3568 sayılı kanunda yer alan diğer bazı olumsuzlukları da şu şekilde sıralayabiliriz.

- Mesleğe kabul sırasında özel şart olarak aranan bazı lisans programlarından mezun olma koşuluna bağlı olarak belirlenen programların, mesleki yeterliliği kazandıracak eğitim programlarını kapsamamaktadır.

- Daha önce hiç muhasebe, finansal analiz, muhasebe ve vergi denetimi bilgisi olmadan Yüksek Lisans diplomasına sahip olan kişiler de mesleğe aday olabilmektedirler.

2.1.2 Bağımsızlık Standardı

2.1.2.1 Genel Açıklamalar

Denetçilerin müşterilerine olan yükümlülüklerinin ötesinde kamuoyuna karşı, kaliteli ve güvenilir bir denetim çalışması yerine getirme sorumlulukları vardır (Kavut, 2000, s.14).

Denetçi veya denetçiler yaptıkları iş ile ilgili tüm konularda bağımsız düşünme mantığı içinde olmalıdırlar. Denetim işlemini yaparken denetlenen işletmenin ortaklarının veya yetkililerinin etkisi altında kalmadan bağımsız davranabilmelidirler (Duman, 2001, s.33).

Denetçilerin ve inceledikleri finansal tabloların güvenilirliği “bağımsızlık” ile doğru orantılıdır (Bozkurt, 2000, s.38).

GKGDS’na göre bağımsız davranmaya gölge düşürebilecek konular aşağıdaki gibidir (AICPA, Code of Professional Ethics, Rule 101 ve SAS No:1):

1. Denetimi yapılan şirket veya şirket sahipleri ile ortak olmak
2. Denetimi yapılan şirketten maaş, borç vb. nedenlerle maddi fayda sağlamak
3. Denetimi yapılan şirketin ortakları ve sahipleri ile yakın akraba olmak
4. Denetlenen şirketten herhangi bir şekilde hediye almak veya özel bir indirim sonucu pay elde etmek
5. Denetlenen şirketin hisse senedi, tahvil ve benzeri gibi finansman araçlarına dolaylı ya da dolaysız yollardan sahip olmak

Bağımsız denetçiler uzman görünüşleri ve davranışlarıyla da bağımsızlıklarını kanıtlayabilmelidirler. Aksi durumda finansal tabloları kullananlar denetçinin bağımsızlığını şüphe ile karşıladıkları durumlarda denetçinin bildirmiş olduğu denetim görüşü onlar için bir anlam ifade etmeyecektir (Bayazıtlı, 1991, s.82). Bu sebeple bağımsız denetçiler bağımsızlık ve tarafsızlık ile bağdaşmayacak davranışlardan kaçınmalıdır

Bunların dışında denetçinin aldığı ücrette denetimin bağımsızlığını etkileyen önemli unsurlardan biridir. Denetçinin alacağı ücret denetçinin bağımsızlığını etkilemeyecek şekilde belirlenmelidir (Yıldırım, 1999, s 80)

AICPA (Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Kurumu) bağımsızlığı “ tarafsızlık ve bütünlük içinde hareket edebilme” olarak tanımlamaktadır.

Bütünlük; incelenen konunun tam olarak ele alınması ile ilgilidir. İncelenen konunun herhangi bir kısmının atlanması denetimin bütünlüğünü ortadan kaldırır.

Tarafsızlık ise; her konuda yansız davranabilme yeteneğidir. Böylelikle incelenen olayın tamamını kapsayan ve herhangi bir yanlı tutum içinde olmaksızın yapılan inceleme bağımsız sayılır (AICPA, Code of Professional Ethics, Rule 101 ve SAS No:1-4).

Denetimde bağımsız denetim uzmanlarının denetlenen şirketin sahip ve yöneticilerinden bağımsız olması gerektiği gibi, düzenlenen denetim raporunun da (devlet sektörü dahil) diğer kullanıcılardan bağımsız olması gerekir.

2.1.2.2 Avrupa Birliği Uygulaması

AB sekizinci yönergesinde iyi davranış kalıpları içinde olan ve finansal bilgilerin yasal denetimine ters düşen ve aykırılık arzeden tutum ve davranış içinde olmayan kişilere yetki verilmesi öngörülmüştür (m 3).

Sekizinci yönergenin 24 maddesiyle de AB'ne üye ülkeleri bağımsızlık ölçütlerini belirlemede serbest bırakılmışlardır. Buna göre her üye devlet bağımsızlık kriterlerini tespit edecek ve bu kriterlere uymayanlara özel yaptırımlar uygulayacaktır. Buna göre her üye devlet, mevzuatın öngördüğü şekilde bağımsız olmadıkça denetçilerin denetim faaliyetini yürütemeyecekleri hususunda da gerekli düzenlemeyi yapacaktır.

Yönergenin 26.maddesine göre ise gerek yetki verilmiş kişiler gerekse denetim firmaları, denetimlerini bağımsız olarak yürütmedikleri takdirde sorumlu tutulmalarını sağlayacak yaptırımların uygulanması söz konusudur.

Yönergenin 27 maddesine göre; üye devletler, en az bir üye devlette denetçi koşullarına sahip olmayan denetim şirketlerinin hissedarları ile üst kademe yönetim ve denetim kurulu üyelerinin denetim şirketi adına denetim yapan gerçek kişilerin bağımsızlıklarına zarar verecek biçimdeki müdahalelerini önleyeceklerini garanti edeceklerdir (Direktif No: 81 / 253 / EEC; Tarih: 13 Haziran 1984, m. 27).

2.1.2.3 Türkiye Uygulaması , Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Sekizinci Yönerge İle Karşılaştırılması

2.1.2.3.1 Türkiye Uygulaması

Türkiye'de denetçinin bağımsızlığına ilişkin düzenlemeler hem Sermaye Piyasası Kurulunun yaptığı düzenlemelerde hem de 3568 sayılı Kanunda yer almaktadır.

Gerek genel kabul görmüş denetim standartlarında gerekse mesleki davranış kuralarında ayrı bir başlık altında ele alınan bağımsızlık konusu SPK tarafından "mesleki faaliyetlerin dürüst ve tarafsız bir şekilde yürütülmesini sağlayacak bir anlayış ve davranışlar bütünü" olarak tanımlanmaktadır (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ, Seri X, No:16, m.10).

Yine Tebliğin 10 maddesine göre; denetçiler çalışmalarını sırasında, çıkar çatışmalarından uzak kalmak, dürüstlük ve tarafsızlıklarını etkileyebilecek hiçbir müdahaleye imkan vermemek, denetim sonucunda ulaştıkları görüşlerini başkalarının doğrudan veya dolaylı çıkarlarını düşünmeksizin raporlarında açıklama zorundadırlar.

Sermaye Piyasası Kurulu , denetimde bağımsızlığı ortadan kaldıran durumları ise şu şekilde düzenlemektedir (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ, Seri X, No:16, m. 11):

- a) Denetim kuruluşu yetkililerinin ve bunların üçüncü dereceye kadar akrabalarının;
- Müşteriden menfaat elde edilmesi veya bunlara menfaat vaadi verilmesi,
 - Müşteri ile doğrudan veya dolaylı ortaklık ilişkisine girilmesi,
 - Müşterinin işinde çalışması,
 - Müşteri ile borç alacak ilişkisi içine girmesi,

- b) Geçmiş dönemlere ait denetim ücretinin geçerli bir nedene dayanmaksızın müşteri tarafından ödenmemesi,
- c) Denetim ücretinin, denetim sonuçları ile ilgili şartlara bağlanmış olması veya piyasa da belirlenen ücretten bariz farklılık göstermesi,

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğin 13.maddesinde de; bağımsız denetim kuruluşları ve denetçilerinin ticari bir işle uğraşamayacakları, başka bağımsız denetim kuruluşlarında ortak olmayacakları, yönetici veya denetçi olarak çalışamayacakları belirtilmiştir.

3568 sayılı Kanunda ise "bağımsızlık" ilkesi hakkında ki açıklamalara Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 9.maddesinde yer verilmiştir. Buna göre; " meslek mensupları, çalışmalarını kendi sorumlulukları altında tam bir bağımsızlıkla yürütürler . Bağımsızlık mesleğin temel ve vazgeçilmez unsurudur" denilmiştir.

Bağımsızlık üzerinde son derece etkili olan ücret konusuna ilişkin olarak 02.01.1990 tarihli Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Ücretlerinin Esasları Hakkında Yönetmelik çıkarılmıştır. Yönetmeliğin 11.maddesine göre; ücretin tespitinde tarifeye uyulması zorunludur. Tarifedeki asgari miktarın altında kalan bir ücretle çalışmak yasak olup, aksine hareket disiplin cezası gerektirir. Meslek mensupları ücretsiz işlem yapamazlar.

Denetçinin bağımsızlığını sağlamak amacıyla yapılan diğer düzenlemeler ise şunlardı:

Meslek mensupları, mesleki faaliyetleri dolayısıyla gerçek ve tüzel kişilere tabi onların işyerlerine bağlı olarak hizmet akdi ile çalışmazlar, ticari faaliyette bulunamazlar (3568 sayılı Kanun, m.45).

SM, SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 43.maddesinde ise , ticari faaliyette bulunma yasağı düzenlenmiş ve denetçilerin şahıs şirketlerinde ortak, sermaye şirketlerinde yönetim kurulu üyesi veya başkanı olamayacakları belirtilmiştir.

2.1.2.3.2 Karşılaştırma

2.1.2.3.2.1 Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları İle Karşılaştırma

Sermaye Piyasası Kurulu' nun bağımsızlık standardına ilişkin düzenlemeleri genel kabul görmüş denetim standartları ile bir çok noktada uyum sağlamaktadır. Ancak SPK düzenlemesinde bağımsızlığı ortadan kaldıran hallerde yer alan "geçmiş dönemlere ait denetim ücretinin müşteri tarafından ödenmemesi" durumu genel kabul görmüş denetim standartlarında yer almamaktadır.

3568 Sayılı Kanun bağımsızlık standardına ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir ancak genel kabul görmüş denetim standartlarıyla tam olarak uyum içinde değildir. Ayrıca oldukça dağınık halde düzenlenmiştir ve açık olarak belirtilmemiştir.

2.1.2.3.2.2 Sekizinci Yönerge İle Karşılaştırma

Sekizinci yönerge ve 3568 Sayılı Kanun meslek mensuplarının bağımsızlığını ve mesleki dürüstlüğü mesleğin temel ilkeleri olarak kabul etmiştir. Sekizinci yönergede denetçilerin bağımsızlığı konusundaki düzenlemeler üye ülke otoritelerine bırakılmıştır. 3568 Sayılı Kanunda yukarıda belirttiğimiz genel ilke dışında bağımsızlık konusuna ayrıntılı olarak yer verilmemiştir.

3568 Sayılı Kanunun ve çıkarılan ilgili yönetmeliklerin bazı maddelerine serpiştirilmiş olan hükümler denetçilerin bağımsızlıklarını ve dürüstlüklerini sağlamaya yönelik olarak yorumlansa da çok dağınık ve açık olmayan bir yapıdadır.

2.1.3 Mesleğin Gerektirdiği Dikkat ve Özenin Gösterilmesi Standardı

2.1.3.1 Genel Açıklamalar

Denetim çalışmasını yapan denetçinin denetim sonucunda bildireceği görüşün bir değere sahip olabilmesi ve bu görüşten yararlanacak olanların vereceği kararlarda onlara katkıda bulunabilmesi için, mesleğinde uzman bile olsa çalışması esnasında denetçinin mesleğin gerektirdiği dikkat ve özeni göstermesi gerekir (Kepekçi, 2000, s 17).

Çalışma esnasında mesleğin gerektirdiği dikkat ve özeni göstermeyen bir denetçi meslek ahlakına aykırı davranmış olur (Güredin, 1998, s.29).

Mesleğin gerektirdiği özen ve titizlik, müşteri seçiminden başlayarak, işin alınması, müşteri işletmenin iç kontrol sisteminin tanınması, denetimin iyi bir şekilde planlanması, geçerli ve güvenilir kanıtların toplanması ve denetim işlemi sonucu oluşturulacak denetim raporunun hazırlanması aşamalarında titizlikle ve denetim standartlarına uygun bir inceleme yapılmasına bağlıdır (Kavut, 2000, s.15).

Bağımsız denetçi, ne kadar genel ve mesleki yetenek ve eğitim sahibi ne kadar bağımsız olursa olsun denetim çalışmalarında mesleğinin gerektirdiği özeni göstermezse bağımsız denetimden bir yarar elde edilemez. Bağımsız denetçilerin yanılığa yol açabilecek her türlü tutum ve davranıştan kaçınması ve iyi niyet bütünlük ile azami özeni göstermesi gerekmektedir (AICPA, Professional Standarts, AU, Section 230 01-04). Mesleğin gerektirdiği gerekli özen ve titizliğin gösterilmesi dış denetim standartlarına eksiksiz bir şekilde uyum ile mümkün olur (Bayazıtlı, 1991, s.84).

Çalışması sırasında işin gerektirdiği özeni ve dikkati gösteren sorumluluk sahibi bir denetçi, denetim faaliyetini gerektiği biçimde planlar yeterli sayıda kanıt toplar, kendine faydalı olacak çalışma kağıtları hazırlar, finansal tablolar hakkında dürüst yargılara ulaşır ve titizlikle hazırlayacağı denetim raporunda kullanıcılara sunar (Güredin, 1998, s.29).

Bağımsız denetim faaliyetini yürüten bir denetçi; denetim faaliyetinin her aşamasında çalışma alanı standartlarına, raporlama standartlarına, denetim ile ilgili kanun, yönetmelik ve tebliğlere eksiksiz bir şekilde uyuyorsa, gerekli mesleki özen ve dikkati gösteriyor demektir (Sevim, 1990, s.200).

2.1.3.2 Avrupa Birliği Uygulaması

Sekizinci yönergede en çok üzerinde durulan konunun mesleki eğitim ve yeterlilik olduğunu görüyoruz. Yönergeyi incelediğimiz zaman mesleki özen ve titizlik standardına ilişkin her hangi bir maddeye rastlamaktayız. Fakat denetçinin gerekli mesleki eğitimi alması, mesleki yeterliliğini kanıtlaması, bağımsız ve dürüst davranması mesleki özen ve dikkatin bir bakımdan uygulaması olarak değerlendirilebilir.

Sekizinci yönergede genel standartlardan mesleki eğitim ve deneyim ile bağımsızlık standardına ilişkin düzenleme yapılmış, bunun dışında denetim çalışmalarını ilgilendiren çalışma alanı ve raporlama standartlarına ilişkin herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir.

2.1.3.3 Türkiye Uygulaması ve Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması

2.1.3.3.1 Türkiye Uygulaması

Ülkemizde mesleki özen ve titizlik standardına ilişkin olarak hem Sermaye Piyasası Kurulu düzenlemesinde hem de 3568 Sayılı Kanunda çeşitli açıklamalar yer almaktadır.

Genel kabul görmüş denetim standartlarında “Mesleki özen” olarak ele alınan konular, SPK’nun düzenlemelerinde “mesleki özen ve titizlik” kapsamında ele alınmıştır.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğin 12.maddesinde mesleki özen ve titizlik standardına yer verilmiştir ve şöyle açıklanmıştır:

Denetçiler denetimin planlaması, yürütülüp sonuçlandırılması ve denetim raporunun hazırlanması safhalarında gerekli mesleki özen ve titizliği göstermek zorundadırlar. Özen ve titizlik, dikkatli ve basiretli bir denetçinin aynı koşullar altında ayrıntılara vereceği önemi, göstereceği dikkat ve gayreti ifade eder (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ, Seri X, No:16, m.12).

Yine 12.maddeye göre; gerekli özen ve titizliğin asgari kıstası denetim ilke ve kurallarına eksiksiz uyulmasıdır. Buna göre bir denetçi denetim faaliyetini gerektiği şekilde planlamak, program yapmak, yeterli miktarda ve uygun nitelikte kanıt toplayarak inceleme yapmak, temiz ve düzenli çalışma kağıtları hazırlamak, mali tabloların geçerliliği ve doğruluğu hakkında dürüst ve doğru bir yargıya ulaşmak ve görüşünü, özen ve titizlikle düzenleyeceği denetim raporunda açıklamak zorundadır

3568 sayılı Kanunda ise mesleki özen ve titizlik standardına ilişkin yeterli bir açıklama yer almamaktadır. Yalnız SM, SMMM ve YMM’lerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 6.maddesinde “meslek mensupları çalışmalarını sırasında çıkar çatışmalarından

uzak kalırlar ve görevlerini sürdürürken mesleki özen ve dikkati gösterirler” şeklinde bir hüküm yer almaktadır.

2.1.3.3.2 Karşılaştırma

Gerek kapsam bakımından ele aldığımızda gerekse ilkeler açısından değerlendirdiğimizde Sermaye Piyasası Kurulu'nun mesleki özen ve titizlik standardına ilişkin düzenlemesinin genel kabul görmüş denetim standartları ile uyum içinde olduğunu görüyoruz.

3568 sayılı yasada ise yukarıda da belirttiğimiz gibi bu konuda yeterli bir açıklamaya yer verilmemiştir ve yapılan açıklamada genel kabul görmüş denetim standartlarını karşılamaktan çok uzaktır.

2.2 Çalışma Alanı Standartları

Genel standartlara göre daha özeldir ve denetçiye güvenilir bir denetim görüşüne ulaşmada ve bu görüşe ulaşmasında faydalandığı kanıtları toplamada yardımcı olan standartlardır (Güredin, 2000, s.29). Çalışma alanı standartları denetçinin denetim çalışmasını yürütürken uymak zorunda olduğu standartlardır (Kepekçi, 2000, s. 17).

Çalışma alanı standartları denetimin ne şekilde, hangi önceliklerde ve hangi yöntemlerle yapılacağını belirler (Bayazıtı, 1991, s. 84).

Çalışma alanı standartları üç alt grupta incelenir;

1. Planlama ve gözetim standardı
2. İç Kontrol sistemi hakkında bilgi edinme standardı
3. Kanıt toplama standardı

2.2.1 Planlama ve Gözetim Standardı

2.2.1.1 Genel Açıklamalar

Denetime başlamadan önce, yeterli bir şekilde planlama yapılmalı ve eğer denetim sırasında denetçiye yardımcı olan denetçi yardımcıları da varsa bunlarda gerektiği şekilde gözlemlenip kontrol altında tutulmalıdır (Kepekçi, 2000, s.17).

Denetçiler denetim yaptıkları işletme ve işletmenin bulunduğu sektör hakkında bilgi sahibi olmak zorundadır. Denetim planlamasının etkili bir şekilde yapılabilmesi için denetimi yapılacak işletmenin, içinde bulunduğu konum, iş ilişkileri, ürettiği mal ve hizmetler organizasyon yapısı ve mali yapısı gibi konularda denetçi tarafından yeterince bilgi edinilmelidir (Güredin, 1998, s.29).

Günümüzde işletmelerin ekonomik olarak giderek büyümeleri ve faaliyet hacimlerin artması finansal yapılarını da giderek karmaşıktırmaktadır. Buna bağlı olarak düşünüldüğü zaman yapılacak olan denetim çalışmasının kapsamı genişleyeceği ve toplanacak kanıt sayısının da artacağı açıktır. Bu nedenle günümüzde kapsamı giderek genişleyen denetim çalışmalarının uygun ve iyi bir şekilde planlanması, yapılacak denetimin güvenilirliğini ve verilecek denetim görüşünün doğruluğunu etkileyecek önemli bir unsurdur (Kavut, 2000, s. 16).

Bir işletmenin dış denetimi yapılırken, hangi konular üzerinde durulacağı, öncelik sırasının nasıl olacağı, yapılan işlemlerin bitirilme zamanı, denetimi yürütecek olan grubun kaç kişi olacağı ve bu grupta çalışacak olan kişilerin taşıması gereken özelliklerin incelenmesi de planlama aşamasında yapılır. Planlama yapılarak çalışmanın verimliliğinin artırılması yanında denetim elemanlarının becerilerinin artırılması yolu ile de denetimin kalitesinin artırılması amaçlanır (Bayazıtlı, 1991, s.84).

Genel kabul görmüş denetim standartlarına göre denetimin planlanması insan gücü planlamasını da kapsar. Önceden belirlenen yardımcılardan çalışmalarının yönlendirilmesi ve kontrolü zorunludur. Dış denetimde çalışacak bağımsız denetçinin denetlenecek şirketin yapısına ve içinde bulunduğu sanayi kolunun özelliklerine uygun ve bu konularda deneyim sahibi olanlar arasından seçilmesi de planlama evresinde yapılır (Aksoy, 2001, s.71).

Denetim planlamasında çalışanın verimliliğinin artırılmasının yanısıra, denetimden sorumlu denetim elemanlarının becerilerinin artırılması yolu ile de denetimin kalitesinin artırılması amaçlanmaktadır (Bayazıtlı, 1991, s.85)

2.2.1.2 Türkiye Uygulaması ve Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarıyla Karşılaştırma

2.2.1.2.1 Türkiye Uygulaması

Planlama ve gözetim standardına ilişkin açıklamalara Sermaye Piyasası Kurulu ayrıntılı olarak yer verirken 3568 sayılı Kanunda çok dar kapsamlı bir açıklamaya yer verilmiştir.

Sermaye Piyasası Kurulu denetimin planlaması standardına ilişkin açıklamalara Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğin 25.maddesinde yer vermiştir. Bu madde hükmüne göre:

Bağımsız denetim çalışmalarının etkin bir şekilde planlanması gerekir. Etkin planlamadan maksat, çalışmanın doğru bir biçimde yönlendirilmesi, iş ve zaman tasarrufu sağlanarak bağımsız denetimin nihai amacına ulaşmak için gerekli çalışmaların sistemli bir şekilde yürütülmesidir.

Yine 25.maddede planlamaya ilişkin olarak asgari yapılması gereken çalışmalar; işletmeyle ilgili bilgi edinme, önceki dönem yapılan denetime ilişkin bilgi edinme, işletmenin iç kontrol sistemi hakkında bilgi edinme, denetim riski ve önemlilik sınırını belirleme, işletmede uygulanan muhasebe politikaları ile ilgili bilgi edinme, denetim çalışmalarının koordinasyonu ve iş bölümü , yazılı denetim programının hazırlanması olarak belirtilmiştir.

Tebliğin 27.maddesinde “gözetim ve koordinasyon” ilkesine açıklık getirilmiştir. Buna göre;

Sorumlu ortak başdenetçinin denetim çalışmalarını gözetim ve koordinasyon sorumluluğu; denetçilerin faaliyet hakkında bilgilendirilmesi ve yönlendirilmesini, bu kişilerin görev ve sorumluluklarının açıkça belirlenmesini, yürütülen faaliyetin süreç içinde sık sık gözden geçirilmesini, çalışmalarla ilgili olarak ortaya çıkan problemlerin çözümlenmesini ve faaliyetin çalışma kağıdından izlenebilmesi için gerekli kayıt düzeninin sağlanmasını kapsar.

3568 Sayılı Kanunda ise planlama ilkesi SM, SMMM, YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 53 maddesinde;

“Denetimin zaman sürecini, denetimde görevlendirilecek eleman sayısını ve iş bölümünü, iç kontrol organizasyonundan yararlanılıp yararlanılmayacağını, denetimde ağırlı verilecek hususları içeren yazılı bir denetleme programı yetkili meslek mensubu tarafından hazırlanır ve çalışma dosyası açılarak denetime bağlanır” şeklinde açıklanmıştır.

Gözetim ilkesine ilişkin olarak ise 54.maddede “Meslek mensupları denetimin her safhasında planlama ve kontrolü etkin ve yeterli yerine getirmelidirler. Denetim faaliyetlerinde yer alan elemanların yönlendirilmesi denetimin sorumluluğunu üstlenen meslek mensubunun görevidir” şeklinde bir açıklamaya yer verilmiştir...

2.2.1.2.2 Karşılaştırma

Genel kabul görmüş denetim standartlarında, planlama kavramıyla birlikte programlama kavramına yer verilmemiş her iki kavram birlikte değerlendirilmemiştir. SPK'nun düzenlemesinde ise hem planlama hem de denetim programı birlikte ele alınmıştır.

Yine genel kabul görmüş denetim standartlarına göre planlama insan gücü planlaması ve çalışanların etkinliğinin gözlemlenmesini de kapsar. SPK düzenlemesinde ise çalışanların ilişkileri ve sorumluluklarına ilişkin açıklamalara daha önce de değindiğimiz gözetim başlığı altında yer verilmiştir. Böylelikle, düzenlemede planlama ve denetim çalışması sırasında gözetim zorunluluğu arasında ki gereken ilgi kurulmuş ve genel kabul görmüş denetim standartlarıyla paralellik sağlanmıştır.

3568 Sayılı Kanunda da planlama ve gözetim standardına yer verilmiş ancak genel kabul görmüş denetim standartlarında belirtildiği şekilde yeterince ayrıntılı ve etraflı bir şekilde ele alınmamıştır.

2.2.2 İç Kontrol Sistemi Hakkında Bilgi Edinme Standardı

2.2.2.1 Genel Açıklamalar

İç kontrol sistemi; finansal bilgilerin güvenilir bir şekilde hazırlanması, muhasebe kayıtlarının zamanında, doğru ve eksiksiz olarak yapılması, hata ve yolsuzlukların ortaya çıkarılması ve önlenmesi, varlıkların korunması, yönetim politikalarına bağlılığın sağlanması da dahil olmak üzere, işletmede ki faaliyetlerin verimli ve etkin bir şekilde yürütülmesine, işletme yönetimi tarafından saptanan amaçlara yardımcı olmak için yönetim tarafından kabul edilen tüm politika ve prosedürlerdir (Kavut, 2000, s. 16).

Genel kabul görmüş denetim standartları ise iç kontrolü şu şekilde tanımlamaktadır: (AICPA, Professional Standarts, AU, Section 320-9):

“Bir şirketin varlıklarını koruma altına almak, muhasebe kayıtlarının doğruluk ve güvenilirliğini kontrol altına almak ve işlevsel verimliliğe ve yönetim politikalarına “uygunluk” sağlamak amacıyla geliştirilen yöntem, önlem ve örgütlenmelerdir”.

İç kontrol sistemi etkili çalışan bir işletmenin finansal tablolarında hata olma riski de azalır, bu durum denetim riskini de azaltır. Denetim riskinin azalması sonucu denetçinin bir görüşe varabilmesi için yapması gereken işlemlerin ve toplaması gereken kanıtların sayısı da düşer. Bu nedenle denetçi denetimini yaptığı işletmenin iç kontrol sisteminin ne derece etkili olduğu konusunda yeterince bilgi toplamalıdır (Güredin, 1998, s.30).

İç kontrolün başlıca amaçlarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Kepekçi, 2000, s.18):

- İşlemleri, yönetimin genel ve özel olarak belirlediği yetkiler çerçevesinde yürütmek,
- İşlemlerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak kaydedilmesini sağlamak,
- Aktifler üzerinde tasarruf hakkının belirlenmesi,
- Aktiflerin durumunu açıklayan belgelerin mevcut aktiflerle belli aralıklarla karşılaştırılması ve varsa farklılıklar için gerekli önlemlerin alınması,

Bağımsız denetim sırasında iç kontrol sisteminin incelenmesi, sistemin işleyişinin incelenerek etkinliğinin belirlenmesine olanak sağlar. Bunun yanında yine uygun bir denetim görüşüne varma da uygulanacak denetim işlemlerinin kapsam ve ayrıntı derecelerinin belirlenmesi sağlanır (Bayazıtlı, 1991, s.87)

Bağımsız dış denetim faaliyetlerinde iç kontrol sistemini önemi ve denetimde her kaydın bırakıldığı tarihten itibaren tamamının incelenmesi, hassasiyetle üzerinde durulan bir konudur ve denetim çalışmaları sırasında dikkatle uygulanır.

2.2.2.2 Türkiye Uygulaması ve Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarıyla Karşılaştırma

2.2.2.2.1 Türkiye Uygulaması

İç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesi standardına Sermaye Piyasası Kurulu'nun yaptığı düzenlemede ayrıntılı olarak yer verilirken 3568 Sayılı Kanunda iç kontrol sisteminin nasıl değerlendirileceğine ilişkin herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir.

Sermaye Piyasası Kurulu iç kontrol sistemine ilişkin açıklamalara Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetim Hakkında Tebliğin 28.maddesinde yer vermiştir. Bu madde de iç kontrol sistemi; “ yönetim politikalarına uymak da dahil olmak üzere işlerin düzenli ve etkin yürütülmesi, varlıkların korunması, hata, hile ve usulsüzlüklerin önlenmesi ve belirlenmesi, muhasebe kayıtlarının doğru ve eksiksiz olması ve mali bilgilerin güvenilir olarak zamanında derlenmesi amacıyla işlemede uygulanan organizasyon planı ile bunlara ilişkin tüm yöntemleri kapsar” şeklinde tanımlanmıştır.

Yine aynı maddede denetçinin, uygulayacağı denetim tekniklerinin türünü, uygulama zamanını ve kapsamını belirlemek amacıyla, müşterinin iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işleyip işlemediğini değerlendirmek zorunda olduğu belirtilmiştir.

3568 Sayılı Kanunda ise yukarıda da belirttiğimiz gibi bu konuya ilişkin açıklamaya yer verilmemiştir. Ancak sadece SM, SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 52.maddesinde sayılan denetim öncesinde saptanacak hususlar safhasında “iç kontrol organizasyonun” durumu şeklinde bir madde yer almaktadır.

2.2.2.2 Karşılaştırma

Sermaye Piyasası Kurulu'nun yaptığı düzenlemenin genel kabul görmüş denetim standartlarındaki açıklamalarla paralellik taşıdığını görüyoruz. Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenlemesinde de iç kontrol sistemi genel kabul görmüş denetim standartları doğrultusunda şirketlerin organizasyon planlarıyla bunlara ilişkin yöntemlere bağlanmıştır.

3568 Sayılı Kanunda ise yukarıda da açıkladığımız gibi genel kabul görmüş denetim standartlarıyla karşılaştırabileceğimiz herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir.

2.2.3 Kanıt Toplama Standardı

2.2.3.1 Genel Açıklamalar

Denetçilerin yaptıkları denetim çalışması sonunda yeterli bir görüşe ulaşabilmeleri için gerekli miktarda ve güvenilir kanıtlara ihtiyacı vardır ve bu kanıtları elde etmesi gereklidir. Ne kadarlık bir kanıtın yeterli olacağı ise denetçinin mesleki bilgi ve deneyimine bağlıdır (Güredin, 1998, s.31). Elde edilmesi gereken kanıtın sayısı denetlenen kalemin önem derecesine ve riskine göre değişir (Kepekçi, 2000, s.18).

Denetim ile ilgili toplanacak kanıtlar konusunda denetçinin kararını etkileyen bir takım faktörler vardır. Bunlar (Kavut, 2000, s. 17):

- Hesap bakiyeleri, finansal tablolar ve işlemler düzeyinde doğal risk derecesi ve risk unsurları ile ilgili değerlendirmeler,
- Muhasebe ve iç kontrol sisteminin yapısı ve iç kontrol riski düzeyi ile ilgili değerlendirmeler,
- İncelenen kalemlerin önemliliği,
- Uygulanan denetim prosedürlerinin sonuçları,
- Mevcut bilgilerin güvenilirliği ve kaynağı olarak sayılabilir

Denetim kanıtları genelde gözlem, belge incelemesi, soru sorma ve doğrulama yöntemleri ile toplanır. Denetim kanıtları değişik kaynaklardan değişik yöntemler uygulanarak elde edilir. Toplanan her kanıt birer bilgi kaynağıdır denetim sonucunda oluşturulacak görüşe ışık tutarlar. Kanıtlar görüşe ulaşabilmek için yeterli derecede toplanmalıdır (Kepekçi, 2000, s.18).

Bağımsız denetçilerin elde ettikleri kanıtları bir kağıda dökerek bir inceleme ve çalışma dosyası oluşturmaları zorunludur. Denetçiler uluslar arası denetim kurallarına göre, denetim ile ilgili kanıt niteliğindeki önemli kayıtları tutmak ve saklamak suretiyle denetimin temel ilke ve kurallara uygun yapıldığını kanıtlamak zorundadırlar (Bayazıtlı, 1991, s.88).

2.2.3.2 Türkiye Uygulaması ve Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarıyla Karşılaştırma

2.2.3.2.1 Türkiye Uygulaması

Kanıt toplama standardına ilişkin olarak Sermaye Piyasası Kurulu'nun yaptığı düzenlemede ayrıntılı açıklamaya yer verilirken 3568 Sayılı Kanunda bu konuya ilişkin olarak çok az bir açıklama yapılmıştır.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğin 29.maddesinde, denetçinin müşterinin mali tabloları hakkında görüşünü oluşturabilmesi için bağımsız denetim tekniklerini uygulayarak yeterli miktarda güvenilir denetim kanıtı toplaması ve bunları değerlendirmesi gerektiği belirtilmiştir. Aynı maddede kanıt miktarının yeterliliğini etkileyen hususlar belirtilmiş, yine kanıtın güvenilirliğinin tespitinde kanıtın elde edildiği kaynağın önemi vurgulanmıştır. Buna göre;

Kanıtın kaynağı açısından yapılacak değerlendirmede güvenilirliğin;

- a) İşletme dışı bağımsız kaynaklardan elde edilen kanıtların işletme içinden sağlananlara,
- b) İç denetim sisteminin etkin olduğu ortamlardan elde kanıtların bu sistemin etkin olmadığı ortamdan elde edilenlere,
- c) Bizzat denetçinin uyguladığı denetim teknikleriyle elde edilen kanıtların dolaylı yollardan elde edilenlere oranla daha yüksek olduğu varsayılır.

Tebliğin 30.maddesinde de kanıt toplamanın amaçlarına yer verilmiştir. Bu maddede kanıt toplamanın amaçları şu şekilde belirtilmiştir;

- a) Tüm varlık, kaynak, gelir ve giderlerin gerçek olduğu ve bunlara ilişkin bütün işlemlerin doğru kaydedildiği,
- b) Mali tablolara yansıtılması gereken bütün işlemler ve hesapların bu tablolarda doğru tutarlarıyla yer aldığı,
- c) Varlıklara ilişkin hakları ve borçlara ilişkin yükümlülüklerin müşteriye ait olduğu,
- d) Değerlemenin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak yapıldığı,
- e) Mali Tabloların ana kalemler itibarıyla uygun tanımlama, sınıflandırma ve açıklama niteliklerine sahip olduğu hususlarına açıklık getirme.

3568 Sayılı Kanunda ise başlı başına denetim kanıtlarından bahsedilememiştir. Yalnız SM, SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 55. maddesinde "Bilgi ve belgelerin Toplanması" başlığı altında ele alınmıştır. Burada da kanıtların yeterliliği ve kapsamına yer verilmemiştir.

2.2.3.2.2 Karşılaştırma

Sermaye Piyasası Kurulu'nun kanıt toplama standardına ilişkin düzenlemesi anlam ve içerik bakımından genel kabul görmüş denetim standartlarıyla benzerlik taşımaktadır.

Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenlemesinde de genel kabul denetim standartlarındakine benzer bir yaklaşımla işletme dışındaki kaynaklardan toplanan kanıtların işletme içinden toplananlara, iç kontrol sisteminin etkinliği durumunda toplanan kanıtların iç kontrol sisteminin etkin olmadığı bir durumda toplanan kanıtlara, uygulanan denetim teknikleri sonucunda elde edilen kanıtların bu teknikler kullanılmadan elde edilenlere göre daha güvenilir olduğuna işaret edilmektedir.

3568 Sayılı Kanunda ise kanıt toplama standardına genel kabul görmüş denetim standartlarıyla karşılaştırılabilecek düzeyde yer verilmemiştir.

2.3 Raporlama Standartları

Raporlama standartları, bağımsız denetim sonucunda elde edilen görüşün açıklandığı raporların kapsam ve düzenlemeleriyle ilgili standartlardır. Raporlama standartlarının temel amacı; dış denetim raporu kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu bilgilerin yeterli ölçüde, açık ve kesin olarak belirli bir sistematik içerisinde sunulmasını sağlamaktır (Bayazıtlı, 1991, s 88).

Denetçinin yaptığı denetim çalışması sonunda hazırladığı rapor denetimin yapıldığına dair en önemli kanıttır. Bu nedenle hazırlanan ve kullanıcılara sunulan raporun mesleki bir görüş çerçevesinde oluşturulması hem yararlananlar hem de denetçi açısından son derece önemlidir (Kepekçi, 2000, s.19).

Raporlama standartları denetim raporunun nasıl hazırlanacağı ve yapısının nasıl olacağı ile ilgili ilkeleri içerir. Genel standartlar ve çalışma sahası standartlarına göre raporlama standartlarının çok daha özel olmaları gereklidir (Güredin, 1998, s.34).

Raporlama standartları 4 grupta incelenir:

1. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk standardı
2. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde değişmezlik standardı
3. Mali tablolardaki açıklamaların yeterliliği standardı
4. Görüş bildirme standardı

2.3.1 Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı

2.3.1.1 Genel Açıklamalar

Raporlama standartlarından ilki olan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk standardı; işletmelerin kullanıcılara sunduğu finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile uyum içinde hazırlanmış olduğunun açıkça belirtilmesini öngörmekte ve zorunlu kılmaktadır (Güredin, 1998, s.34).

Bağımsız denetçi, denetimin yaptığı işletmenin kayıtlarının tutulması ve finansal tabloların hazırlanması sırasında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyulup, uyulmadığını araştırmak, incelemek ve görüşünü bildirirken bu ilkelere uygunluğun var olup olmadığını

açık olarak denetim raporunda belirtmek zorundadır (AICPA, Professional Standarts, AU, Section 410.01). Bu yüzden denetim faaliyetini yürüten denetçilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini çok iyi bir şekilde bilmesi ve iyi bir şekilde yorumlaması gerekmektedir. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine işletmelerce tam olarak uyulduğu durumlarda denetim raporunda bu durumda açıkça belirtilir. Aksi durumda ise, raporda muhasebe ilkelerine uyulmama durumları ve nedenleri açıklanır ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyulmadığı da açık olarak belirtilir (Bayazıtlı, 1991, s.89).

Bağımsız denetçi, finansal tabloların işletmenin mali durumunu ve mali durumundaki değişiklikler ve faaliyetlerle ilgili sonuçları doğru ve güvenilir bir biçimde sunduğu konusunda bir rapor düzenlemektedir. Bu nedenle işletenin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olup, olmadığını ve uygun değilse hangi ilkelere uygun olmadığını denetim raporunda açıkça belirtilmesi zorunludur (Aksoy, 2001, s.204).

2.3.1.2 Türkiye Uygulaması ve Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarıyla Karşılaştırma

2.3.1.2.1 Türkiye Uygulaması

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk standardına Sermaye Piyasası Kurulunun yaptığı düzenlemelerde yer verilirken, 3568 Sayılı Kanunda bu standarda ilişkin her hangi bir açıklama getirilmemiştir.

Mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğinin denetim raporunda açıklanması gerektiği Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğin 36.maddesinde hükme bağlanmıştır. Buna göre bağımsız denetim raporu, mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun hazırlanıp hazırlanmadığını belirtmelidir. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden sapmaların tespiti halinde, bu sapmaların mali tablolar üzerindeki etkisinin sürekli ve özel denetimlerde tam olarak, sınırlı denetimlerde ise makul bir yaklaşımla hesaplanarak raporda belirtilmesi gerekir.

2.3.1.2.2 Karşılaştırma

Sermaye Piyasası Kurulu'nun yaptığı düzenleme de genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk standardına genel kabul görmüş denetim standartlarına uyumlu bir şekilde yer verildiğini görüyoruz.

3568 Sayılı Kanunda ise daha öncede belirttiğimiz gibi bu konuya ilişkin hiçbir açıklamaya yer verilmemiştir.

2.3.2 Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik (Devamlılık) Standardı

2.3.2.1 Genel Açıklamalar

Raporlama standartlarından ikincisi, muhasebe ilkelerinin uygulanmasında süreklilik ile ilgilidir. Denetçiler raporlarında; denetimini yaptıkları işletmede genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin bu dönemde de bir önceki dönemde olduğu gibi değişmeden uygulanmış olduğunu açıkça belirtmek zorundadır (Güredin, 1998, s.35). Tablolardaki finansal verilerin, dönemler arası karşılaştırılabilirlik derecesinin açıklığa kavuşturulabilmesi için denetim raporunda yer alan bu bilgiler karar alıcılar açısından çok önemlidir (Kavut, 2000, s.17).

Çok önemli ve geçerli nedenler olduğu takdirde, bu değişmezlik kuralının dışına çıkılıp uygulanan ilke ve yöntemlerde değişiklik yapılabilir. Ama yapılacak olan bu değişikliklerin ve bu değişikliklerin yol açacağı parasal etkilerin finansal tabloların dipnotlarında belirtilmesi gerekir.

Denetim faaliyeti süresince denetçi, bir önceki dönemde uygulanan ilkelere sapmaların olup olmadığını araştırır. Eğer denetçi herhangi bir farklılığa rastlamamışsa bunu raporunda belirtmek zorunda değildir. Ancak farklı bir durumla karşılaşmışsa bu denetim raporunda mutlaka belirtilmelidir (Kepekçi, 2000, s.19).

2.3.2.2 Türkiye Uygulaması ve Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarıyla Karşılaştırma

2.3.2.2.1 Türkiye Uygulaması

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde değişmezlik (devamlılık) standardı Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenlemesinde yer alırken 3568 Sayılı Kanunda ise bu standarda ilişkin hiçbir açıklamaya yer verilmemiştir.

Sermaye Piyasası Kurulu düzenlemesinde bu standarda ilişkin açıklamaya Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğin 36.maddesinde yer verilmiştir. Buna göre;

Bağımsız denetim raporu, muhasebe politikalarının bir önceki yılla tutarlı olarak uygulanıp uygulanmadığını, muhasebe politikalarında bir değişiklik varsa bu değişikliklerin neler olduğunu açıklamalıdır.

Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında seri:XI, No:1 Numaralı Tebliğin 44. maddesinde;

Muhasebe politikalarının tutarlı bir şekilde uygulanması şarttır. Muhasebe politikaları, yasal düzenlemelerdeki veya standartlardaki değişmeler veyahut işletmenin mali tablolarının daha gerçekçi olacağı gerekçesiyle değiştirilebilir. Bu takdirde değişiklikler nedenleriyle birlikte açıklanır, denilmektedir.

2.3.2.2.2 Karşılaştırma

Sermaye Piyasası Kurulunun yaptığı bu standarda ilişkin yaptığı açıklamalar genel kabul görmüş denetim standartlarındaki açıklamalarla aynı paralellikte ve yeterli kabul edilebilecek düzeydedir.

2.3.3 Finansal Tablolardaki Açıklamaların Yeterliliği Standardı

2.3.3.1 Genel Açıklamalar

İşletmelerin yayınladıkları finansal tabloların kullanıcıların doğru karar vermelerine yardımcı olacak şekilde açık ve anlaşılır olması gerekir (Kepekçi, 2000, s.20).

Finansal tablolar bir çok karar alıcıyı ilgilendirdiği ve bu karar alıcıları işletmeyle ilgili verecekleri kararlara temel oluşturdukları için, kullanıcıların finansal tabloları anlamalarına olanak sağlayacak şekilde hazırlanmalı ve yeterli bilgiyi içermelidir (Duman, 2001, s.39)

Denetçiler çalışmaları sırasında, finansal tablolarda yer alması beklenen açıklayıcı notları da inceleyerek, bu tabloların kendilerinden beklenen amacı yerine getirip getirmediğini araştırır. Eğer yapılması gereken açıklamalar yeteri derecede tablolarda belirtilmemişse denetçi bunu raporunda belirtir.

Bazen işletme yöneticileri açıklanması gerektiği halde işletme içi gizli bilgiler olduğu düşüncesiyle bazı bilgileri finansal tablolarda belirtmekten kaçınırlar. Eğer böyle bir durumda işletme yöneticisi ile denetçi arasında bir sorun çıkarsa bu sorun tam açıklamanın sağlanması yönünde çözümlenmelidir (Güredin, 1998, s.35).

Genel kabul görmüş denetim standartlarına göre bağımsız dış denetim den sorumlu kişi, onayladığı finansal tablolarda belirtilenlerin sayısal doğruluğundan, tablolarda kullanılan terimlerden, sınıflandırmalardan ve parantez içi veya parantez içi notlar şeklinde belirtilen kavramların doğruluğundan sorumludur (AICPA, Professional Standarts, AU, Section 430 01-04).

Bağımsız dış denetim sırasında yapılan inceleme finansal tabloların incelenmesini kapsadığı için finansal tabloların ayrılmaz bir parçası olan dip notlar ve diğer açıklamalarda yapılan incelemenin kapsamı içinde yer alır. Genel kabul görmüş denetim standartları kapsamında, finansal tablo dipnotlarının ve açıklamalarının da denetlendiği denetim raporunda belirtilir. Finansal tabloların açıklayıcı notlarında gereğinden fazla bilgiye yer verilmesi finansal tablo kullanıcılarının önemli bilgileri göz ardı etmesine neden olur. Bu yüzden finansal tablolarda gereksiz bilgilerin yer alması bu ilkenin asıl amacına ulaşmasını engeller (Bayazıtlı, 1991, s.91-92).

2.3.3.2 Türkiye Uygulaması ve Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarıyla Karşılaştırma

2.3.3.2.1 Türkiye Uygulaması

Finansal tablolardaki açıklamaların yeterliliği standardına Sermaye Piyasası Kurulu düzenlemelerinde yer verilirken 3568 Sayılı Kanunda bu standarda ilişkin herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir.

Sermaye Piyasası Kurulu düzenlemelerinde bu standarda ilişkin açıklamalara Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğin 36.madesinde yer verilmiştir. Bu madde de; mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe kavramlarından tam açıklama kavramına uygun bulunmaması halinde bu husus gerekçeleriyle birlikte raporda belirtilmelidir, denilmiştir.

2.3.3.2.2 Karşılaştırma

Sermaye Piyasası Kurulu'nun bu standarda ilişkin açıklamaları genel kabul görmüş denetim standartlarında yer alan açıklamalardan oldukça dar kapsamlıdır. Ancak kapsamı dar olmasında rağmen bu standarda ilişkin yapılan açıklama genel kabul görmüş denetim standartlarında ayrıntılı olarak anlatılmak istenenleri özü itibariyle anlatmak için yeterlidir.

2.3.4 Denetçi Görüşü

2.3.4.1 Genel Açıklamalar

Denetçi görüşü denetim faaliyetinin son aşamasıdır. Denetçinin denetim işlemleri sonucunda elde ettiği sonuçlar bu raporla kullanıcılara aktarılır. Bu standarda göre, finansal tabloların bütünlüğü korunarak denetçinin raporunda bir görüş belirtmesi, eğer denetçi herhangi bir görüşe ulaşamamışsa bunun nedenlerini açıklaması istenmektedir. Denetçi hazırladığı raporda yaptığı denetim çalışması nedeniyle üzerine aldığı sorumluluğun da derecesini belirtmek zorundadır (Güredin, 1998, s.36).

Finansal tablolardan faydalananlar denetim raporundaki denetçi görüşünü güvenilir kabul ederek alacakları kararlarda bu rapordan faydalanırlar. Bu konu göz önünde tutularak hazırlanan raporların titizlikle hazırlanması gerekir (Kepekçi, 2000, s.20)

Bağımsız denetçiler denetimin yaptıkları işletmelerin finansal tablolarında; genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyulduğunu, gerekli bütün bilgilerin tam açıklama kavramına uygun olarak belirtildiğini ve süreklilik ilkesine uyulduğunu, önemli aksaklık ve düzensizliklerin bulunmadığını, olumlu bir denetim görüşü ile açıklarlar. Ancak finansal tablolarda önemli hata ve yolsuzlukların saptandığı koşullarda ise olumlu bir görüş bildirmezler. Bağımsız denetçi böyle durumlarda hata ve aksaklıkların niteliğine göre şartlı denetim görüşü veya olumsuz denetim görüşü bildirir veya bir görüş bildirmekten kaçınır (Bayazıtlı, 1991, s. 92).

2.3.4.2 Türkiye Uygulaması ve Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarıyla Karşılaştırma

2.3.4.2.1 Türkiye Uygulaması

Bağımsız denetim raporları ve görüş bildirme standardına ilişkin açıklamalara hem Sermaye Piyasası Kurulu düzenlemelerinde hem de 3568 Sayılı Kanunda yer verilmiştir.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğin 35.maddesi bağımsız denetim raporları ve görüş bildirmeye ilişkindir. Bu maddede denetçinin denetim sonucu bildirebileceği görüşlerin neler olabileceği açıklanmıştır. Buna göre; denetçi raporunda olumlu, olumsuz, şartlı görüş bildirir veya görüş bildirmekten kaçınır.

Olumlu rapor, müşterinin mali durum ve faaliyet sonuçlarının gerçeği yansıttığı anlamına gelir. Olumsuz rapor ise bunun aksini ifade eder. Bir bütün olarak mali tabloların güvenilirliklerini bozmayacak aykırılıkların var olması halinde şartlı rapor düzenlenir.

Denetçinin ve müşterinin iradesi dışında oluşan, çalışma alanını sınırlayan önemli bir hususun var olması nedeniyle mali tablolara ilişkin bilgi ve belgelerin elde edilememesi halinde olumlu, olumsuz veya şartlı görüşlerden birine ulaşamıyorsa görüş bildirmekten kaçınılır (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ, Seri:X, No:16, m.35).

Denetçinin bildireceği görüşü etkileyebilecek unsurlar ise Tebliğin 39.maddesinde belirtilmiştir. Buna maddeye göre denetçi aşağıda belirtilen hallerde, konunun mali tabloların güvenilirliğini etki düzeyini göz önünde bulundurarak şartlı veya olumsuz görüş bildirir

- a) Görüş bildirmekten kaçınmayı gerektirecek önemde olmamakla birlikte, çalışma alanını sınırlayan herhangi bir hususun var olması, bu nedenle mali tablolara ilişkin bilgi ve belgelerin elde edilememesi,
- b) Muhtemel bazı belirtiler ve kuşku doğuran hususlar nedeniyle denetlenen mali tabloların ileri bir tarihte önemli değişikliklere maruz kalabileceğinin görülmesi,
- c) İşletmenin sürekliliğini tehlikeye düşürecek belirtiler konusunda kanaat oluşması,
- d) Mali Tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile işletme tarafından seçilen muhasebe politikalarına uygun olmaması,
- e) Mali tablolarda yer alan kalemlerde tespit edilen hata ve hilelerin etkilerinin giderilmesine ilişkin olarak müşteriyle görüş ayrılığı bulunması,
- f) Sermaye piyasası mevzuatı ve konuya ilişkin diğer mevzuatın muhasebe ve denetim uygulaması ile ilgili olarak öngördüğü hususlarda giderilemeyen aykırılıklar bulunması.

3568 Sayılı Kanunda ise SM, SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 58 ve 59 maddelerinde denetim raporu ve görüş bildirmeye ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. 58.madde de denetim raporunun şeklen nasıl olması gerektiğine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. 59.madde ise Görüş bildirme ve denetim raporu çeşitlerine açıklık getirmiştir. 59.maddede; denetim raporları meslek mensubunun denetim sonucu oluşan görüşüne göre;

- a) Olumlu rapor; denetim faaliyetinin bitiminde meslek mensubunun olumlu görüşünü içeren rapordur.
- b) Şartlı denetim raporu; meslek mensubunun denetim sırasında karşılaştığı denetim kapsamındaki sınırlamalar ile denetlenmesini istediği halleri ihtiva eden denetim raporudur.

- c) Olumsuz rapor; meslek mensubunun, mali tabloların denetim sırasında incelenen yerlerin ve kuruluşların gerçek durumunu yansıtmadığı kanaatine varması sonucu düzenlediği rapordur.

2.3.4.2.2 Karşılaştırma

Sermaye Piyasası Kurulunun yaptığı düzenlemede görüş bildirme ve denetim raporuna ilişkin olarak yapılan açıklamalar genel kabul görmüş denetim standartları paralelindedir. Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yapılan düzenlemeyle de genel kabul görmüş denetim standartlarında olduğu gibi denetim sonucu ulaşılan görüşün bir rapor aracılığıyla bildirilmesi zorunlu kılınmıştır.

3568 Sayılı Kanunda yer alan açıklamalar ise sadece yasal mevzuata dayandırılmıştı ve genel kabul görmüş denetim standartlarında olduğu gibi geniş kapsamlı olarak raporlama standartlarına yer verilmemiş, açıklamalar çok genel ve yüzeysel kalmıştır.

2.4 Mesleki Davranış Kuralları

AICPA tarafından 1981 yılında yayınlanan Mesleki Davranış Kuralları (Code of Professional Ethics) genel kabul görmüş denetim standartlarına uymayı zorunlu kılmıştır (AICPA, Code of Professional Ethics, Rule 202). Mesleki davranış kuralları ile amaçlanan; denetim hizmetine ve kalitesine ilgili çevrelerin güvenini sağlamak ve denetim mesleğini saygın duruma getirmektir (Bayazıtlı, 1991, s.93).

Bağımsız denetim sürecinde bağımsız uzman veya denetçi olarak andığımız kişinin önemli bir rolü vardır. Denetçi, denetim görevini yürüten, yönlendiren ve sonucunu raporlayan kişidir. Dünyada denetçilik mesleği seçkin bir meslek olarak tanınmakta ve denetçilerin yeterli meslek bilgisine ve deneyime sahip, tarafsız bilgisini güncelleştirebilen kişiler olmalarına özen gösterilmektedir. Denetçilerin taşıması gereken bu nitelikler mesleki standartlar olarak kabul edilmekte ve uyulması zorunlu kurallar olarak algılanmaktadır (Aksoy, 2001, s. 77).

Genel kabul görmüş denetim standartlarında mesleki davranış kuralları üç bölümden meydana gelmektedir. Bunlardan birinci bölüm temel kavramları, ikinci bölüm uzmanın

uyuması gereken kuralları ve üçüncü bölüm ise kuralların yorumunu kapsamaktadır (Bayazıtlı, 1991, s.93).

Mesleki davranış kurallarının ilk iki kavramı, aynı zamanda genel kabul görmüş denetim standartlarının genel standartları kapsamı içinde ele alınabilir. Mesleki Davranış Kurallarının içerdiği başlıca kavramlar şunlardır (Aksoy, 2001, s. 78):

1. Bağımsızlık, bütünlük ve tarafsızlık
2. Mesleki beceri ve teknik standartlar,
3. Denetlenen şirkete karşı sorumluluklar,
4. Diğer denetim şirketlerine karşı sorumluluklar ve
5. Diğer sorumluluklardır.

İlk iki kavramı daha önce genel standartlar başlığı altında yeterince ele aldığımız için bu iki kavram dışında kalan diğer üç kavramı aşağıda ele almaya çalışacağız.

2.4.1 Denetlenen Şirkete Karşı Sorumluluklar

Bağımsız dış denetçiler, yapılan denetim faaliyeti ile ilgili olan çevrelere karşı sorumluluklarının yanında, denetlediği şirkete karşıda objektif olmalı ve elinden gelen en iyi hizmeti vermeye çalışmalıdır. Bağımsız dış denetçi, denetimini yaptığı şirketin çıkarını, kendisinin diğer çevrelere karşı olan sorumluluklarının üzerinde tutmadan ve denetlediği şirkete ait bilgilerin gizliliğine bağlı kalmak yoluyla korumalıdır (Bayazıtlı, 1991, s. 93). Bağımsız dış denetçi denetlediği işletmeye karşı dürüst olmalı ve bu hususun bilincinde olarak denetim görevini kabul etmelidir.

Genel kabul görmüş denetim standartlarına göre bağımsız denetimden sorumlu kişilerin, denetimi yapılan işletmenin durumu ve faaliyetleri hakkında denetim sırasında veya sonrasında elde ettikleri bilgileri üçüncü şahıslara vermeleri ve açıklamaları yasaklanmıştır. Sadece bazı zorunlu durumlarda açıklamaların yapılmasına izin verilmiştir. Genel kabul görmüş denetim standartlarına göre bağımsız denetçinin açıklama yapabileceği haller şunlardır (AICPA, Code Of Professiona Ethics, Rule, 301):

- Denetimi yapılan işletmenin açıklama için yazılı olarak yetki verdiği durumlarda,
- Mesleki sorumluluklar çerçevesinde,

- Kanuni sorumluluklar çerçevesinde ve yargı organlarının önünde

Genel kabul görmüş denetim standartlarına göre, bağımsız denetim ücretinin yaklaşık tutarı da denetim sözleşmesi yapılmadan önce saptanmalıdır (AICPA, Code of Professional Ethics, Rule 302).

Denetim ücretinin yapılan denetim faaliyetinin sonucuna göre belirlenmesi yasaktır ve bu konu denetçinin bağımsızlığını ortadan kaldıracabileceği için çok önemlidir. Bağımsız denetçi talep edeceği ücretin belirlenmesinde, aldığı sorumluluğu, gerekli zaman ve insan gücü ihtiyacını göz önünde tutarak hareket etmelidir (Bayazıtlı, 1991, s.95).

2.4.2 Diğer Denetim Kuruluşlarına Karşı Sorumluluklar

Denetim hizmeti, tüm denetçilerin veya bağımsız denetim kuruluşlarının kendi başlarına verdikleri hizmetin sonucu ortaya çıkar. Bu sebeple, her kesim kendisine düşen özen dikkati göstermek zorundadır. Bağımsız denetim kuruluşlarının kendisinden istenen bir konuda gerekli deneyimi veya yeterli sayıda elemanı olmaması durumunda, denetim hizmetini verebilmek amacıyla, diğer denetim kurumlarından yardım talebinde bulunabilir veya kendi görevini bu söz konusu kurumlara devredebilir (Kepekçi, 2000, s.15).

Denetim firmaları arasında iyi bir dayanışmanın olması denetim mesleğinin daha ileriye götürülebilmesi için şarttır. Bu sebeple her ne kadar denetim firmaları kendilerinden istenen denetim hizmetlerini, isteyen her işletmeye sunmakta serbest olsalar bile, işletme daha önce başka bir denetim firmasından hizmet alıyorsa, yeni denetim firması hizmet sözleşmesi yapmadan önce bu durumu önceki denetim firmasını arayarak bildirmelidir (Bayazıtlı, 1991, s.96).

2.4.3 Diğer Sorumluluklar

Genel kabul görmüş denetim standartları bağımsız denetim faaliyetine ve denetim mesleğine karşı güven ve saygınlığı sarsabilecek her türlü tutum ve davranıştan kaçınılmasını öngörür. Bu amaçla denetim kurumları arasında reklam ve komisyon yasakları getirilmiş ancak, reklam yasağı 1978 yılından sonra kaldırılmıştır (Türktan, 1989, s.123).

Bağımsız denetim kuruluşlarının, denetim yapmak veya başka bir hizmet sunmak üzere kendisine gelen bir işletme için herhangi bir kişi ya da kuruluşa komisyon vermesi yasaktır. Aynı zamanda genel kabul görmüş denetim standartlarına göre de bağımsız denetim kuruluşlarının, denetimini veya başka bir hizmet vermeyi üstlendiği bir işletmeyi diğer bir denetim kuruluşuna devretmeleri durumunda komisyon almaları da yasaktır. Komisyon verilmesinin önlenmeye çalışılmasındaki amaç; üçüncü kişiler tarafından haksız bir şekilde propaganda yolu ile denetim bağlantısı yapma olasılıklarını ortadan kaldırmaktır (Bayazıtlı, 1991, s.97).

2.4.4 Türkiye Uygulaması ve Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarıyla Karşılaştırma

Hem Sermaye Piyasası Kurulu'nun yaptığı düzenlemelerde hem de 3568 Sayılı Kanunda mesleki davranış kuralları genel kabul görmüş denetim standartlarında düzenlendiği gibi ayrı bir başlık altında düzenlenmemiştir. Ancak hem Sermaye Piyasası Mevzuatında hem de 3568 Sayılı Kanunda bu konuda genel kabul görmüş denetim standartlarında yer alan konular çeşitli başlıklar halinde düzenlenmiştir.

Genel kabul görmüş denetim standartlarında denetçinin şirkete karşı sorumlulukları ayrı bir başlık altında ele alınırken SPK'nun yaptığı düzenlemede ayrı bir madde olarak bu konu ele alınmamıştır. Ancak bu konuya ilişkin olarak mesleki yeterlilik ilkesinde; "bağımsız denetim kuruluşları ve denetçiler, nitelikli bir denetim hizmeti sunmak ve müşterilerinin kendilerinden bu yükümlülüğü yerine getirmelerini beklediğinin bilincinde olmak zorundadırlar" açıklamasına yer verilmiştir (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ, Seri:X, No:16, m.7). Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğin 20.maddesinde görev kabulünde sorumluluk bölümünde de denetim kuruluşlarının " sahip bulunulan organizasyon, personel veya mesleki uzmanlıkları ile sonuçlandıramayacakları bir denetleme hizmetini" üstlenmeleri yasaklanmıştır. Burada denetlenen şirkete karşı sorumluluklar dağınık olarak düzenlenmiş olsa da yapılan düzenleme genel kabul görmüş denetim standartlarında belirtilen mesleki davranış kurallarına benzer bir düzenlemedir.

Genel kabul görmüş mesleki davranış kurallarında olduğu gibi SPK düzenlemesinde de denetim faaliyeti sırasında öğrenilen gizli bilgilerin kendilerinin veya üçüncü kişilerin çıkarları doğrultusunda kullanılması yasaklanmaktadır (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ, Seri:X, No:16, m 15).

Yine genel kabul görmüş denetim standartlarında olduğu gibi SPK düzenlemesinde de “Karşılıklı İlişkiler ve Haksız Rekabet” başlığı altında denetim faaliyetlerinin niteliğini herhangi bir biçimde olumsuz yönde etkileyecek veya meslektaşlarına zarar verebilecek tarzda ve ölçüde rekabete girme yasağı getirilmiştir (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ, Seri:X, No:16, m. 16).

Ancak Sermaye Piyasası Kurulu genel kabul görmüş denetim standartlarından farklı olarak “bir denetleme kuruluşunun başka bir denetleme kuruluşu ile denetleme ilişkisi devam eden bir ortaklığın veya yardımcı kuruluşun denetleme hizmetini kabul edemez “ şeklinde kısıtlayıcı bir madde getirmiştir. Denetim incelemesi boyunca denetim şirketi değiştirilmesi yasaklanmıştır (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ, Seri:X, No:16, m. 16).

Genel kabul görmüş denetim mesleki davranış kurallarını içeren standartlarda olduğu gibi Sermaye Piyasası Kurulu düzenlemesinde de bağımsız denetim kuruluşlarına ticari ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı getirilmiştir (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ, Seri X, No:16, m 13).

SPK düzenlemesinde iş alma konusunda mesleki kurallara aykırı davranışlarda bulunamayacakları belirtilmekle beraber, genel kabul görmüş mesleki davranış kurallarında mevcut olan komisyon alınması ve verilmesine ilişkin bir düzenleme yapılmamıştır. Reklam yasağı konusunda da Sermaye Piyasası Kurulunun yaptığı düzenleme genel kabul görmüş mesleki davranış kurallarından ayrılmaktadır. Mesleki davranış kurallarında ilk önceleri reklam yasağı mevcutken 1978 yılında bu yasak kaldırılmıştır. SPK düzenlemesinde ise; denetim kuruluşlarına, tamtıcı bilgiler içeren broşürler, kendileri veya müşterileri için eleman arama ilanları, bilimsel nitelikte yayınlar, seminer ve konferans gibi toplantılara katılmak ve ders vermek gibi dar kapsamlı bir reklam serbestliği verilmiştir. Bu konuların dışında denetim kuruluşlarının iş elde etmek için dolaylı veya dolaysız reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunmaları yasaklanmıştır (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ, Seri X, No:16, m. 14).

3568 Sayılı Kanunda da denetlenen şirkete karşı sorumluluklar ayrı bir madde halinde ele alınmamıştır. Ancak bu konuya ilişkin açıklamalara dağınık halde yasanın değişik maddelerinde yer verilmiştir. Yasanın 43 maddesinde meslek sınırlarının açıklanması

yasaklanmakta, yine yasanın 46.maddesinde meslek mensuplarının belirlenen asgari ücret tutarının altında kalan ücret karşılığında iş kabul etmeleri yasaklanmaktadır.

SM, SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 8.maddesinde de " meslek mensupları, işletme sahip ve yöneticilerine isabetli karar alabilmeleri için doğru ve güvenilir bilgiler sağlarlar" hükmü yer almaktadır.

Genel kabul görmüş mesleki davranış kurallarında yer alan diğer denetim kuruluşlarına karşı sorumluluklar kavramı ile ilgili olarak ise 3568 sayılı yasada SM, SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 8/c ve 10 maddelerinde açıklamalara yer verildiğini görüyoruz. Buna göre yönetmeliğin 8.maddesinin c bendinde; "meslek mensupları, ilgili yönetmelikler çerçevesinde ve mesleki eğitimde birbirlerine her türlü bilgiyi vermek ve aktarmak sorumluluğunu taşırlar. Mesleğin gelişmesi ve sağlam temellere oturtulması için aralarında gerekli dayanışmayı kurarlar" denilmiştir. Yönetmeliğin 10.maddesinde ise haksız rekabet konusu düzenlenmiştir. Bu maddeye de; " meslek mensupları, mesleki dayanışma sorumluluğunun bilincinde olarak haksız rekabete neden olacak durum ve davranışlardan kaçınırlar" denilmiştir.

3568 Sayılı Kanunda SPK düzenlemesinde olduğu gibi reklam yasağı konusunda genel kabul görmüş davranış kurallarından ayrılmaktadır. SM, SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 45.maddesinde reklam yasağı düzenlenmiş ve meslek mensuplarının çok kısıtlı durumlar dışında iş elde etmek amacıyla reklam yapmaları yasaklanmıştır.

Yönetmeliğin 43 ve 44. maddelerinde ise ticari faaliyette bulunamama ve hizmet akdi ile çalışmama konuları düzenlenmiştir.

Genel olarak 3568 Sayılı Kanunda mesleki davranış kurallarına ilişkin yapılan düzenlemelere baktığımızda genel kabul görmüş mesleki davranış kurallarında belirtilen ilke ve esasların kapsandığını söyleyebiliriz. Bununla birlikte meslek mensuplarına görevleri ile ilgili olarak yaptıkları işlerden dolayı uluslararası genel kabul görmüş denetim standartlarında yüklenen sosyal sorumluluğun 3568 Sayılı Kanunda göz ardı edilerek sadece yürürlükteki yasal mevzuat çerçevesinde yasal sorumluluk yüklenildiğini de söyleyebiliriz.

3.BÖLÜM

BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM SÜRECİ

Denetim süreci birbirini izleyen çeşitli safhalardan meydana gelir. Bu süreç denetimi genel olarak planlama safhasından denetim raporunda yer alacak nihai görüşün belirlenmesine kadar bütün denetim faaliyetlerini kapsar (Kaya, 1994, s.23).

Denetim süreci 4 safhadan oluşur(Güredin, 1998, s.67) :

1. Müşteri seçimi ve işin alınması
2. Denetimin planlanması
3. Denetim faaliyetlerinin yürütülmesi
4. Denetimin tamamlanması ve raporun yazılması

Denetim süreci Şekil 3.1 yardımıyla daha ayrıntılı olarak görülebilir.

3.1 Müşteri Seçimi ve İşin Kabulü

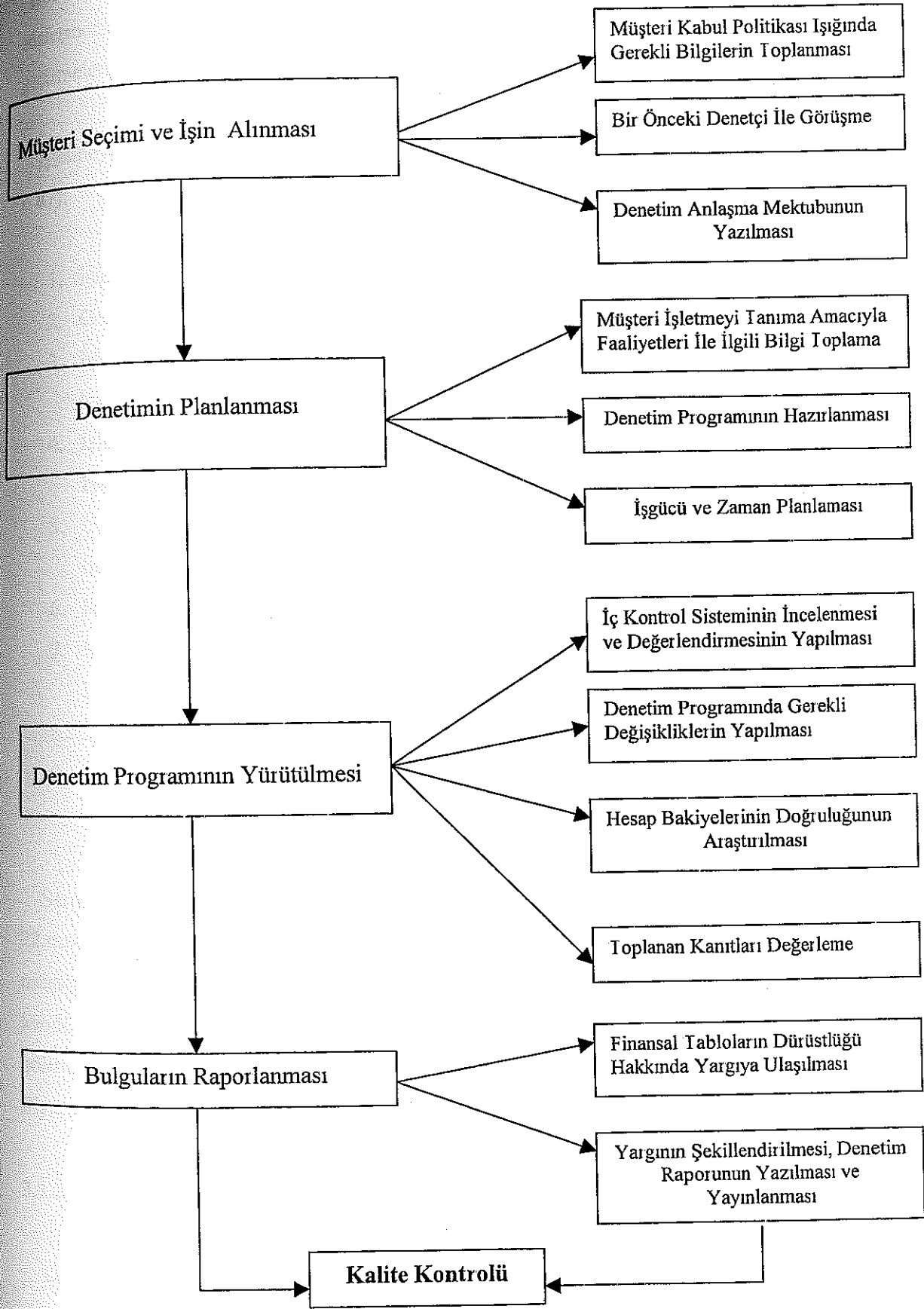
Denetim sürecine başlayabilmek için öncelikle işin alınmış olması gerekir. Bir denetim işinin kabulü denetim sürecinin planlamadan önce gelen aşaması olarak kabul edilip müşteri seçimi olarak adlandırılır (Kardeş, 1996, s.12)

Müşteri seçimi sırasında yapılan bir takım faaliyetler şunlardır:

3.1.1 Müşteri İşletme Hakkında Bilgi Toplama

Denetim firmaları kendilerine denetim yaptırmak amacıyla teklif getiren her firmanın teklifini kabul temek zorunda değildir. Böyle bir zorunlulukları da yoktur. Denetim firmaları, kendilerinin oluşturduğu müşteri kabul etme politikası yardımıyla başvuran müşteriyi kabul edebilir yada etmeyebilir (Yıldırım, 1999, s. 107).

Genel kabul görmüş denetim standartları ve kalite kontrol standartları denetim firmalarına yeni bir müşteri kabul etmeden önce bu işletme ile ilgili gerekli araştırmaların yapılmasını şart koşmaktadır (Güredin, 1998, s.66).



Şekil 3.1: Bağımsız Dış Denetim Süreci

Kaynak: Ersin Güredin, Denetim, Beta Yayınları, 1998, s.67.

Denetim firmalarının yeni bir müşteriye kabul etmeden önce müşteri ile yapacağı sözleşmenin getireceği risklerin de kabul edilebilir düzeyde olup olmadığını dikkatle gözden geçirmeleri gerekir (Kardeş, 1996, s.12).

İşletmeyi tanıma amacıyla yapılan bazı işlemler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Bozkurt, 2000, s. 87):

1. İşletmenin yer aldığı sektördeki durumu ile ilgili bilgiler toplanır,
2. Genel olarak işletmenin geçmiş dönemlerde nasıl olduğu incelenir,
3. İşletmenin çevresindeki kurumlarla olan ilişkileri araştırılır. Özellikle devlet kurumları ile olan ilişkilerinin nasıl olduğu bu araştırmada önem taşır,
4. İşletmenin finansal tabloları incelenerek, işletmenin mali yapısı ve yürüttüğü faaliyetlerin sonuçları hakkında bilgi sahibi olunmaya çalışılır,
5. Üst yönetimin dürüst olup olmadığı araştırılır ve bağımsız denetime bakış açıları belirlenmeye çalışılır,
6. Müşterinin denetimi hangi amaçla istediği öğrenilir,
7. Müşterinin kabul edilmesiyle, denetçinin toplumda itibar kaybedip kaybetmeyeceği konusunda edinilmeye çalışılır,
8. İşletmede bağımsız bir çalışma ortamının olup olmadığı araştırılır,
9. İşletmenin halen uygulamakta olduğu muhasebe sisteminin denetim çalışmaları sırasında kolaylık sağlayıp sağlamayacağı konusunda bilgi edinilmeye çalışılır,

Sermaye Piyasası Kuruluda Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğin 22.maddesinde bu konuya yer vermiştir. Bu madde de; “Bağımsız denetim kuruluşları müşterileri ile bağımsız denetim sözleşmesi yapmadan önce, üstlenecekleri denetimin kendilerine getirebileceği riski tespit etmek, bağımsız denetimin kapsam ve planlamasını belirlemek amacıyla gerekli ön araştırmaları yapmak zorundadırlar” denilmiştir (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ, Seri: X, No: 16, m. 22).

3.1.2 Önceki Denetçi İle Görüşme

Denetçinin, yeni bir müşteri ile anlaşma için kara verirken daha önce o işletmeyi denetleyen denetçilerle mutlaka görüşme yapıp bilgi alması gerekir (Kaya, 1994, s.31) denetçi kararını verirken kendisine bu konuda yardımcı olacağına inandığı bir takım soruları eski denetçiye sorar (Duman, 2001, 41).

Denetçi önceki denetçi ile bir görüşme yapabilmek için müşteri adayı olan firmadan yazılı olarak izin almak zorundadır. Eğer firma bu izni vermeyi reddederse veya daha önceki denetçiye bir takım kısıtlamalar getirirse, denetçi bunun nedenlerini araştırmalı ve denetim işini kabul edip etmeme kararını alırken izin talebinin reddedilmesi olayını da dikkate almalıdır (Kepekçi, 2000, s.29).

Denetçinin eski denetçiden talep edeceği bilgiler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Bozkurt, 2000, s.88):

- İşine son verilmesinin veya ayrılmasının nedenleri,
- Firma yöneticilerinin dürüstlüğü hakkındaki düşünceleri,
- İşletmenin muhasebe sisteminde var olabilecek aksaklıklar hakkındaki düşünceleri,
- Çalışması sırasında herhangi bir kısıtlama yada engelle karşılaşmış karşılaştığı,
- Çalışması sırasında karşılaştığı olağan olamayan durumlarla ilgili görüşleri,

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğin 21 maddesinde de bu konuya ilişkin olarak:

“Kendisine bağımsız denetim görevi teklif edilen denetim kuruluşu, öneriyi kabul etmeden önce, görevi devredecek olan bağımsız denetim kuruluşundan görevin sürdürülememesi nedenleri ile işin kabulünü etkileyebilecek bilgileri 15 gün içinde yazılı olarak alır. Yapılacak görüşmede ilgili ortak başdenetçinin bulunması şarttır. Görüşme sonuçları tutanakla tespit edilir. Sözü geçen görüşmenin herhangi bir nedenle gerçekleşmemesi veya istenilen bilgilerin verilmemesi veya fesih ve çekilme durumlarında, kendisine görev teklif edilen bağımsız denetim kuruluşu görevi kabulden önce kuruldan uygun görüş almak zorundadır” şeklinde bir açıklamaya yer verilmiştir.

3.1.3 Müşteriyle Anlaşmaya Varılması ve Denetim Sözleşmesinin Yapılması

Denetim için teklif sunan firma hakkında yeterince ve gerekli bilgiler toplandıktan sonra işin alınması yada alınmaması konusunda karar verilir. Eğer denetim firması müşteriye kabul ettiyse bunu müşteriye yazılı olarak bildirir. Bu bildirme denetçi tarafından hazırlanıp imzalanan ve müşteriye gönderilen bir denetim anlaşma mektubu ile yapılır (Güredin, 1998, s.70).

Sözleşme veya anlaşma mektubu, aynı zamanda denetçinin tüm yolsuzluk eylemlerini ortaya çıkarmaktan sorumlu olmadığı konusunda müşteriye bilgilendirme aracıdır (Duman, 2001, s.42).

Denetim sözleşmesinde asgari aşağıdaki bilgilerin yer alması gerekir :

- Finansal tabloların denetlenmesinin amacı
- Mali bilgilerle ilgili işletme yönetiminin sorumluluğu
- Denetimin kapsamı ve denetimin hangi ilke ve kurallara göre yapılacağı
- Denetime başlama ve bitiş tarihi ile denetimin hangi ilke ve kurallara göre yapılacağı
- Denetim ücretinin hesaplanması ve ödenme biçimi

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Yönetmeliğin 23.maddesine göre de denetim sözleşmesinde yer alacak asgari hususlar şu şekilde belirtilmiştir:

1. Denetimde görevlendirilecek sorumlu ortak başdenetçi, başdenetçi, kıdemli başdenetçi ile bunların yedekleri;
2. Bağımsız denetimin amacı, kapsamı ve varsa özel nedenleri;
3. Bağımsız denetim kuruluşu tarafından anlaşma kapsamında sunulacak hizmetler;
4. Tarafların sorumluluk ve yükümlülükleri;
5. Ücret ve denetçiler için öngörülen çalışma süreleri

Yine aynı Tebliğin 24.maddesinde bağımsız denetim sözleşmesi müşteri işletmenin yönetim kurulu tarafından imzalandıktan sonra yürürlüğe girer şeklinde bir açıklamaya yer verilmiştir.

Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 51.maddesinde de denetim sözleşmesi ve denetim sözleşmesinde yer alacak asgari hususlara ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

3.2 Denetimin Planlanması

Müşteri seçimi ve sözleşmenin yapılmasından sonra denetim sürecinin ilk ve en önemli aşaması olan denetimin planlanması aşamasına geçilir (Kardeş, 1996, s.12). Denetimi planlama; denetimin amacına ulaşmak için yapılacak işlerin düzenlenmesidir (Duman, 2001, s.43).

Denetimde planlama yapmanın amacı; denetim konusunu denetim sahalarına ayırmak, denetçileri denetim sahaları arasında dağıtarak görevlendirmek, denetim sahalarında uygulanacak olan denetim yöntem ve işlemlerini belirleyerek, denetim faaliyetlerini zamanlamaktır (Güredin, 1998, s.72).

Hazırlanacak denetim planı esnek olmalıdır. Denetim planı hazırlanırken meydana gelebilecek değişiklikler uyum sağlayabilmek için çeşitli alternatiflerde dikkate alınarak hazırlanmalıdır. Denetim planını yapan üst denetçiler, planı öyle bir düzenlemelidirler ki denetim faaliyeti sırasında planı uygulayacak olan denetçiler meydana gelebilecek olan herhangi bir değişikliğe uyabilme yeteneğine sahip bulunsunlar (Güredin, 1998, s.72).

Bağımsız denetimin etkili ve verimli olabilmesi, planlama aşamasındaki çalışmaların iyi yapılmasına bağlıdır. Bu aşamada çalışmalar ne kadar iyi yapılırsa, denetim faaliyetlerinin yürütülmesi, zaman ve maliyet bakımından hem işletmeye hem de bağımsız denetçilere büyük kazançlar sağlar (Bayazıtlı, 1991, s.193).

Planlamayı gerçekleştirebilmek için denetçilerin bir takım bilgilere ihtiyaçları vardır. Öncelikle işletmenin faaliyetleriyle ilgili gerekli bilgiler toplanmalı ve müşteri işletme yakından tanınmaya çalışılmalıdır. İşletmenin iç kontrol sistemi gözden geçirilmelidir. Planlamayı yapabilmek için gerekli bilgilere elde edildikten sonra, denetim planı hazırlanmalıdır. Bu planlama kapsamında zaman ve iş gücü planlaması yapılmalıdır. Önemlilik ve risk düzeyleri belirlenmelidir. Bu işlemler yapıldıktan sonra denetim programının hazırlanması aşamasına geçilir (Yıldırım, 1999, s.110).

Denetim çalışmalarının planlaması ile ilgili açıklamalara Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğin 25.maddesinde de yer verilmiştir. Bu madde de bağımsız denetim çalışmalarının etkin bir şekilde planlaması gerektiği belirtilmiştir. Planlama aşamasında yapılması gereken asgari işlemler ise şu şekilde belirtilmiştir:

- a) Planlama yapmadan önce işletmenin organizasyonu, iç kontrol sistemi, çalışma tarzı, üretim süreci ve iş akışı ile işletmenin içinde bulunduğu sektör hakkında hakkın da gerekli araştırmaların yapılması,
- b) Mali tablolar, önceki döneme ait çalışma kağıtları ve denetim raporları ile işletmenin haberleşme dosyalarının gözden geçirilmesi,

- c) Müşterinin iç kontrol sisteminin güvenilirliğinin ve bağımsız denetimin iç kontrollere ne ölçüde dayandırılacağı ile denetim riski ve önemlilik sınırının tespit edilmesi,
- d) Müşterinin muhasebe politikalarının ayrıntılı bir şekilde incelenmesi,
- e) Yapılacak bağımsız denetim faaliyetinin türü, kapsamı ve zamanlamasının yöneticiler ve işletmenin diğer ilgili personeli ile tartışılması,
- f) Bağımsız denetim faaliyeti sırasında, denetçilere bilgi verecek ve bilgi hazırlayacak müşteri personelinin belirlenmesi ve bunlar arasında koordinasyon sağlanması,
- g) Bağımsız denetim faaliyetini yürütecek ekip içinde iş bölümünün yapılması ve koordinasyonun sağlanması,
- h) Yazılı bir bağımsız denetim programının hazırlanması

Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 53.maddesinde de bu konuya ilişkin olarak; “ 52.maddede belirlenen hususlar da dikkate alınarak denetimin planlaması yapılır. Denetimin zaman sürecini, denetimde görevlendirilecek eleman sayısını ve iş bölümünü, iç kontrol organizasyonundan yararlanılıp yararlanılmayacağını, denetimde ağırlık verilecek hususları içeren bir denetim planı ve programı yetkili meslek mensubu tarafından hazırlanır ve çalışma dosyası açılarak denetime başlanır” açıklamasına yer verilmiştir.

Denetimin planlaması aşamasında gerçekleştirilen faaliyetler aşağıdaki gibidir.

3.2.1 Müşterinin Faaliyetleriyle İlgili Bilgi Toplama

Denetimin çok iyi bir şekilde planlanabilmesi için denetçinin müşteri işletmeyle ilgili gerekli bilgileri toplaması gerekir (Güredin, 1998, s.7).

Denetçilerin müşteri işletme ile ilgili toplayacağı bilgiler aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Denetçiler, müşterilerinin ürettikleri mamuller veya yaptığı hizmetin türleri, dağıtım uygulaması , hukuki yapısı ve müşterisinin ilişkili olduğu kişi ve kuruluşlar hakkında bilgi sahibi olmalıdır (Kepekçi, 2000, s 33).
- Denetçilerin müşteri işletmenin yer aldığı sektör hakkında gerekli bilgileri toplamalı ve varsa müşterileri ile ilgili yasal düzenlemeler hakkında gerekli bilgileri edinmelidirler (Duman, 2001, s.43).
- Denetçiler müşterilerinin bulunduğu sektördeki muhasebe uygulamaları hakkında da bilgi sahibi olmalıdırlar (Yıldırım, 1999, s 110).

3.2.2 Zaman Planlaması

Denetimin planlaması aşamasında yapılacak işlemlerden biriside zaman planlamasının yapılmasıdır. Bağımsız denetim çalışmalarının zaman planlaması yürütülecek olan denetimin, aynı işletmede yapılan ilk denetim veya tekrarlanan denetim olup olmamasına göre farklılıklar gösterir (Bayazıtlı, 1991, s.197).

Yapılan denetim çalışması yinelenen bir denetim çalışması ise, müşteri işletme hakkında daha önceden yeterince bilgi sahibi olunduğu için, zaman planlamasının yapılması daha kolaydır.

Yapılacak denetim çalışmasının ilk kez yapılması halinde ise zaman planlaması yapmada bir takım zorluklarla karşılaşmaktadır. Bağımsız denetçilerin yıl içinde birden fazla işletmeyi denetlemelerinin söz konusu olması nedeniyle, denetçilerin öncelikle bu görevleri arasında bir planlama yapması gerekmektedir. İşletmelerin faaliyet dönemlerinin takvim yılına eşit olması denetimin çalışmalarının faaliyet döneminin ilk aylarında yoğunlaştırılmasını zorunlu kılmaktadır. Bu da özellikle ilk denetimlerde zaman planlamasının yapılması sırasında güçlükler yaratmaktadır (Güredin, 1998, s.80).

Zaman planlamasının yapılması sırasında karşılaşılan diğer bir zorluk ise denetim süresinin önceden kesin olarak belirlenememesi ile ilgilidir (Bayazıtlı, 1991, s 198). İster ilk denetim, isterse yinelenen bir denetim çalışması olsun her denetim çalışmasında bir zaman darboğazı söz konusudur (Güredin, 1998, s.80). Zaman konusunda ki bu sıkıntının nedenleri çeşitlidir. Bu nedenler, denetimin yapılabilmesi için gerekli belge ve bilgilerin işletme tarafından

zamanında hazırlanmaması, bazı denetim sahalarının planlanan daha fazla zaman içinde denetlenme zorunluluğunun çıkması ve daha önceden kestirilemeyen bir takım sorunların meydana gelmesi şeklinde sıralanabilir (Bayazıtlı, 1991, s 198).

Bağımsız denetçi seçiminin ve denetim sözleşmesinin mümkün olduğu kadar erken bir tarihte yapılması, hem denetimi yapılacak işletme hem denetçi için yararlıdır. Bu durum hem planlama çalışmalarını kolaylaştırır hem de gerçekçi bir zaman planlamasının yapılmasına yardımcı olur (Bayazıtlı, 1991, s.199).

Denetçiler denetim çalışmaları için aşağıdaki gibi bir zaman planlaması yapabilirler (Kepekçi, 2000, 53):

- Ocak-Şubat : Müşterinin seçimi ve işin kabul edilmesi
- Mart : Müşteri işletmenin genel kurulunda denetçinin atanması,
- Nisan-Mayıs : Denetimi planlama.
- Temmuz-Ekim : İşlemlerin test edilmesi.
- Kasım-Ocak : Hesap kalanlarının test edilmesi.
- Şubat : Denetimin tamamlanması ve denetim raporunun yayınlanması.

3.2.3 İş Gücü Planlaması

Bağımsız denetim çalışmalarının planlanması sırasında denetçilerin yapacağı çalışmalardan biriside çalışmaların kimler tarafından yürütüleceğinin belirlenmesidir. Denetim çalışmalarının yerine getirilmesi sırasında asıl sorumluluk ve iş yükü, denetçi veya denetim ekibinin omuzundadır. Çalışmalar sırasında ayrıca denetlenen işletme personelinden de faydalanılır (Gürbüz, 1995, s 168).

Küçük bir denetim çalışması sırasında, denetim faaliyetinin tamamını tek bir denetçi yürütebilir. Orta ve büyük ölçekteki işletmelerde yapılan denetim çalışmaları sırasında ise etkin bir denetimin yapılması için ekip çalışması gereklidir (Bayazıtlı, 1991, s.200).

Denetim ekibi oluşturulurken; işletmenin ve işin niteliğine, deneyime ve sorumluluğa dikkat edilir. Yinelenen denetim çalışmaları sırasında olabildiğince aynı denetim ekibinin görevlendirilmesine özen gösterilmelidir (Bozkurt, 2000, s.191).

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğin 17.maddesinde de; “bağımsız denetimin en az üç kişiden oluşmak üzere, işin gerektirdiği nitelikte, denetçilerden oluşan ekip tarafından gerçekleştirilmesi gerekir” açıklamasına yer verilmiştir.

Denetim çalışmaları sırasında iş gücü planlaması yapmanın amaçları şunlardır (Gürbüz, 1995, s.171):

- Kalite ve amaca uygun denetim çalışması yapmak,
- Denetçilerin çalışmalara dağıtımın en etkin şekilde yapmak,
- Fazla mesai ve ek personel ihtiyacını azaltmak,
- Denetçilerin deneyim kazanmasını sağlamak

Genel olarak bir denetim ekibi; bağımsız baş denetçi, bağımsız kıdemli denetçi, bağımsız denetçi, bağımsız denetçi yardımcısı ve stajyer bağımsız denetçiden oluşur (Gürbüz, 1995, s.168).

3.2.4 Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi

Denetim kuruluşlarının planlama aşamasında yapması gereken işlerden biriside önemlilik düzeyinin belirlenmesidir. Finansal tablolarda yer alan bilgilerin yanlışlığı, bu bilgilere güvenerek karar veren kişilerin kararlarını etkileyecekse, tablolarda yer alan bilgilerin önemli olduğu kabul edilir (Duman, 2001, s.63).

Önemlilik kavramıyla aslında bir hesap için hoş görülebilecek hata sınırı belirlenmeye çalışılır (Bozkurt, 2000, s.195).

Önemlilik düzeyi işletmenin büyüklüğüne, finansal tablo kalemlerinin niteliğine ve tutarına bağlıdır. Finansal tablo kalemleri veya finansal tabloların tümü için önemlilik düzeyini belirleyecek belli bir standart yoktur. Önemlilik düzeyini belirleme denetçinin mesleki tecrübesi ve yargısına bırakılmıştır (Yıldırım, 1999, s.113).

Denetimin planlanması aşamasında; belirlenen önemlilik tutarının düzeyi, denetçinin hangi denetim prosedürlerini uygulayacağını, çalışmalarının zamanını ve ne kadar kanıt toplaması gerektiğini yakından ilgilendirmektedir (Bozkurt, 2000, s.99). Denetçi düşük tutarda bir

önemlilik düzeyi belirlerse daha fazla kanıt toplayacak, tutarı yüksek belirlediği zaman ise daha az kanıt toplayacaktır (Kepekçi, 2000, s.37).

Önemlilik düzeyi denetçinin ulaşacağı görüş açısından da önemlidir. Denetçi finansal tablolarda bir hata tespit ettiğinde bu hatayı önemlilik düzeyi kapsamında değerlendirir. Eğer yapılan hata önemli ise denetim raporunda şartlı veya olumsuz görüş bildirebilir (Yıldırım, 1999, s.113).

Denetçi planlama sırasında, önemlilik düzeyine ilişkin başlangıç niteliğinde bir yargıda bulunmalıdır. Böylelikle bağımsız denetçilerin bir hesap kalemi için ya da finansal tablonun tamamı için belirlemiş olduğu tutara kadar olan hatalar, önemsiz kabul edilecektir.

Bağımsız denetim sırasında denetçiler, önemliliği iki şekilde değerlendirir. Finansal tablo düzeyinde ve hesap kalanı düzeyinde olmak üzere.

Finansal tablo düzeyinde yapılan değerlendirmede, denetçinin tarafsızlığa yönelik görüşü bir bütün olarak finansal tabloları kapsamaktadır (Uzay, 1999, s.53). Denetimin planlama safhasında denetçi her bir finansal tablo için bir veya birkaç önemlilik düzeyi belirleyebilir. Örneğin gelir tablosu için net satışların % 1'i veya faaliyet karının % 5 veya 10'u önemlilik düzeyi olarak kabul edilebilir. Bu konuya ilişkin olarak ne genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde ne de genel kabul görmüş denetim standartlarında kesin bir oran belirlenmemiştir (Kepekçi, 2000, s.38).

İkinci değerlendirmede ise, denetçi finansal tabloların doğru bilgileri yansıtmadığı konusunda bir sonuca ulaşmak için hesap kalanlarını doğrular (Uzay, 1999, s.53). Hesap kalanı düzeyinde önemlilik bir hesabın önemli derecede yanlış bilgi içerdiğini gösteren, kabul edilebilir hata sınırınıdır. Bir hesabın önemlilik düzeyi ile hesap kalanını doğrulamak için gerekli kanıt sayısı arasında ters bir ilişki vardır (Kepekçi, 2000, s.38).

3.2.5 Denetim Riski Düzeyini Belirleme

Bağımsız dış denetim faaliyeti sırasında ortaya çıkabilecek iki ayrı risk kavramı vardır (Kepekçi, 2000, s.38): Denetim riski ve işletme riski olmak üzere.

Denetim riski; denetçinin finansal tablolara ilişkin olarak yanlış görüş bildirmesi ihtimalidir (Uzay, 1999, s.49). Yani finansal tablolarda önemli yanlışlıklar olduğu halde, denetçilerin finansal tabloların doğru sunulduğu konusunda bir yarıya ulaşması ve finansal tablolar hakkında olumlu görüş bildirmesi olasılığıdır (Duman, 2001, s.49).

Genel kabul görmüş denetim standartları düşük bir risk seviyesi ile finansal tablolar hakkında görüş belirtilmesini sağlayacak denetim yöntemlerinin tasarlanması ne uygulanmasını gerektirir.

Denetim risk derecesi yüksek olan bir işletmenin, denetim firmasına büyük sorumluluklar yüklediği gibi, firmanın itibarını da olumsuz etkileyebilir. Denetim riski denetime olan güvenin tamamlayıcısıdır. Yeterli derecede güveni sağlayabilmek için denetçinin denetim riskini düşük düzeyde tutması gereklidir (Uzay, 1999, s.49).

İşletme riski ise; finansal tabloların denetimi ile alakalı olarak, denetçinin yada denetim şirketinin bir dava veya söylentiden dolayı, mesleki açıdan zarar görmesi veya kayba uğraması riskidir (Kepekçi, 2000, s.38). Bu risk, denetim firmasının yaptığı denetim nedeniyle karşılaşabileceği bir risktir. Örneğin denetim şirketinin düzenlediği denetim raporuna güvenerek yatırım yapan bir yatırımcı, bu raporda yer alabilecek hatalar nedeniyle zarara uğrarsa, denetim şirketi hakkında dava açabilir veya şirketinin yaptığı denetime güvenilmemesi konusunda söylenti çıkarabilir. Bu da denetim şirketini büyük zararlara uğratabilir (Duman, 2001, s.64).

Denetim riskini meydana getiren iki önemli unsur mevcuttur (Kaya, 1994, s.63):

1. Hataların mevcut olması ve finansal tablolara geçme olasılığı,
2. Mevcut olan hataların denetçi tarafından tespit edilememesi,

Denetçiler verdikleri görüşün doğruluğundan tam olarak emin olmak isterlerse, kabul edecekleri denetim riski düşük olacaktır. Örneğin, verdikleri bilginin doğruluğu % 99 kesinlik arz ederse, denetim riski % 1 olacaktır, buna karşılık denetçi % 95 güvenilirliği yeterli bulursa denetim riski % 5 olacaktır. (Kepekçi, 2000, s.39).

Hesap kalanları düzeyinde denetim riskinin % 3- % 5 olması arzu edilir (Kepekçi, 2000, s.41).

Denetim riski üç temel risk unsurundan meydana gelmektedir (Bozkurt, 2000, s.106):

- Doğal (yapısal) risk
- Kontrol riski
- Ortaya Çıkarma (Bulgu) riski

3.2.5.1 Doğal Risk

Denetimi yapılan işletmelerin finansal tablolarında önemli derecede yanlışlıkların bulunması riskidir. Bu riski değerlerken, işletmedeki iç kontrol yapısı ile ilgili politika ve prosedürlerin etkisi dikkate alınmamaktadır (Bozkurt, 2000, s.106).

Doğal risk, bazı hesap kalemleri ve işlem türlerinde diğerlerine göre daha büyüktür. Örneğin paranın hırsızlıktan etkilenme derecesi riski, kömür stoklarının etkilenme derecesine göre daha fazladır (Kepekçi, 2000, s.39).

İşletmenin yapısı, işletme yöneticilerin dürüstlüğü ile ilgili konular, işletme yöneticilerinin finansal tablolarla ilgili eğilimleri, işletmede yapılan önceki denetim çalışmalarının sonuçları, yapılan denetimin ilk olması, personeldeki sürekli değişimler doğal riski etkileyen önemli unsurlar olarak sıralanabilir (Bozkurt, 2000, s.106-108).

3.2.5.2 Kontrol Riski

Bir hesap kalemi veya işlem grubunda önemli yanlışlıkların, işletmenin iç kontrol sistemi tarafından bulunamaması veya önlenememesi sonucu meydana gelmesi riskidir (Uzay, 1999, s.51).

İç kontrol sistemi içinde yer alan sınırlamalar nedeniyle, tüm hataların önlenmesi veya bulunmasını tam olarak sağlayamadığı için, kontrol riski hiçbir zaman sıfır olmaz (Kepekçi, 2000, s.39).

Bağımsız denetçiler denetim çalışmaları sırasında katlanacakları kontrol riskini belirlemek amacıyla aşağıdaki çalışmaları yapmaktadırlar (Bozkurt, 2000, s.109):

- İşletmedeki iç kontrol sistemini tanımaya yönelik olarak oluşturulmuş olan prosedürleri uygularlar,
- İşletmede uygulandığı belirtilen kontrol politika ve prosedürlerini test ederler.

Denetçiler işletmenin iç kontrol sistemi ile ilgili yeterince bilgi elde ettikten sonra kontrol riski ile ilgili ilk belirlemeyi yapmak zorundadırlar. Eğer denetçi iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işlediği kanaatine varırsa, kontrol riskini düşük belirleyecektir, aksi halde kontrol riski yüksek belirlenecektir. Denetçi kontrol riskini yüksek belirlediği zaman bunu belgelemek zorundadır (Uzay, 1999, s. 51).

3.2.5.3 Bulgu Riski

Finansal tablolarda mevcut olan önemli bir yanlışlığın, denetim prosedürleriyle bulunamaması riskidir (Kepekçi, 2000, s.39).

Doğal risk ve kontrol riskinin tersine; denetçilerin çalışmalarının etkinliğinden etkilenen bir risk unsurudur. Bu nedenle riskin belirlenmesi denetçinin iradesi dahilindedir (Bozkurt, 2000, s.109).

Bulgu riski, uygulanan denetim prosedürlerinin kapsamı, zamanı ve yapısından etkilenir. Bulgu riski düzeyini belirlerken, denetçiler, bir denetim yöntemini yanlış uygulama veya elde edilen bir kanıt yanlış yorumlama gibi bir hata yapabileceği olasılığını dikkate almalıdır (Uzay, 1999, s.52).

Bir hesabın doğal ve kontrol riskleri ile hesap için denetçinin kabul edeceği bulgu riskinin düzeyi arasında ters bir ilişki vardır. Belli bir denetim riski düzeyinde doğal ve kontrol risklerindeki azalma bulgu riskindeki artışla dengelenebilir (Kepekçi, 2000, s.40).

3.2.6 Denetim Programının Hazırlanması

Denetim programı; denetim çalışması sırasında uygulanacak denetim prosedürlerinin listesidir (Duman, 2001, s.66). Denetim programı ile, hangi işleri kimin ne zaman yapacağı belirlenir (Yıldırım, 1999, s.115).

Denetim programları, muhasebe işlemlerinin test edilmesi ile ilgili denetim programları, analitik inceleme prosedürleri ile ilgili denetim programları, hesap bakiyelerinin test edilmesi ile ilgili denetim programları olmak üzere üç bölümden oluşur (Bozkurt, 2000, s.192).

Denetim programının hazırlanması ile ilgili açıklamalara Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğin 26 maddesinde de yer verilmiştir. Bu maddede bağımsız denetim programları; “bağımsız denetimin yürütülmesi sırasında her bir denetim alanı için uygulanması düşünülen denetim işlemlerinin çalışma kağıtlarıyla ilişkilendirilerek, kalemler itibariyle çeşit, tarih ve süre ile görevlendirilen elemanlar bakımından ayrıntılı olarak belirlendiği belgelerdir” şeklinde tanımlanmıştır (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ, m 26)

Yine aynı maddede; denetim için yapılacak görevlendirmelerin denetim programı çerçevesinde yapılması gerektiği ve ekip elemanlarının sorumluluk, mesleki, teknik bilgi, yetenek ve deneyimleriyle ilgili hususların da dikkat edilerek görevlerin açıklıkla belirlenmesi gerektiği belirtilmiştir.

3.3 Denetim Programının Yürütülmesi

Denetimin planlama aşaması tamamlandıktan hazırlanan denetim programının yürütülmesi aşamasına geçilir. Bu safha denetim çalışmasının gerçekleştirildiği, kanıtların toplanıp değerlendirildiği safhadır.

Denetimin programının yürütülmesi safhası müşteri işletmenin iç kontrol sisteminin değerlemesi ile başlar, bu değerlemeden sonra eğer iç kontrol sistemi ile ilgili bulgular beklenenden farklı ise, daha önce planlanan denetim programında gerekli değişiklikler yapılır. Bu işlemlerden sonra maddi denetim işlemlerine başvurularak finansal tablo kalemlerinin doğruluğu araştırılır. Toplanan denetim kanıtları değerlendirilir ve yönetimin finansal tablolar aracılığı ile yaptığı bildirimlerin dürüstlüğü hakkında bir yargıya ulaşılır (Güredin, 1998, s.87-88).

3.3.1 İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi

İç kontrol sistemi; bir işletmenin özel amaçlarına ulaşmasını sağlamak için ve uygun bir güveni sağlamak için belirlenen politika ve prosedürlerin tümüdür (Uzay, 1999, s.11).

Uluslar arası Muhasebe Uzmanları Federasyonu (IFAC) ise iç kontrol sistemini; a) İşletmenin varlıklarının korunması, b) Yanlışlıkların ve yolsuzlukların önlenmesi ve bulunması, c) Muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması, d) Muhasebe bilgilerinin zamanında hazırlanmasının sağlanması ve e) İşletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına uygunluğunun sağlanması amaçlarına ulaşmak için, işletme faaliyetlerinin düzenli ve etkili bir şekilde yürütülmesini sağlamada yardımcı olan, işletme yönetimi tarafından benimsenmiş politika ve prosedürler olarak tanımlanmıştır (Kepeççi, 2000, s.56).

IFAC'ın yayınlamış olduğu Uluslar arası Denetim yönergesi 3 te de, "İşletme yönetimi, organizasyonunu niteliğine ve yapısına uygun olarak çeşitli iç kontrolleri kapsayan gerekli muhasebe sistemini oluşturmakla yükümlüdür. Bağımsız denetçi, muhasebe sisteminin uygunluğu ve bütün muhasebe bilgilerinin gereken şekilde kaydedildiği hususunda ikna edici bir güvenceye gereksinim duyar. İç kontroller bu güvenin oluşmasına katkıda bulunur" denilerek iç kontrolün önemi vurgulanmaya çalışılmıştır (Kaya, 1991, s.95).

İç kontrol sisteminin asıl amaçları şunlardır (Arens and Loebbecke, 1991, s.283):

- İşletme varlıklarının korunması,
- Muhasebe sisteminin içerdiği bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması,
- İşletme kaynaklarından etkin ve ekonomik bir şekilde yararlanılmasını sağlamak,
- Planlara, politikalara ve kanunlara uygunluğun sağlanması,
- İşletmede belirlenen amaçların başarılması,

Bir iç kontrol sisteminin etkin ve uygun bir biçimde işlemesi; sorumlulukların belirlenmesine, muhasebe kayıtlarının iyi planlanması ve iyi işlemesine ve işletme personeli arasındaki görev dağılımının iyi bir şekilde belirlenmesine bağlıdır (Holmes and Oweirmyer, 1975, s.125).

Bir işletmedeki iç kontrol sistemi o işletmen de yürütülen denetim faaliyetlerine doğrudan etki yapar. Bu etki hem iç denetim hem de bağımsız denetim üzerinedir. İç denetçiler; üst yönetim tarafından saptanmış, yönerge ve kurallara uygun davranıldığı, yönetim kararlarına esas olan çeşitli raporların, doğru, zamanlı ve eksiksiz olarak hazırlanarak yönetime sunulduğunun belirlenmesi amacıyla iç kontrol sistemini gözden geçirirler. Bağımsız denetçiler ise iç kontrol sistemini; denetlenen işletmenin muhasebe sisteminde yer alan hesapların ve finansal tablolarının güvenilirliğini saptamak ve yıl sonu denetimi sırasında

uygulanacak denetim işlemlerinin türünü, kapsamını, ayrıntı derecesini ve zamanını belirlemek amacıyla incelerler (Güredin, 1998, s.165)

Denetçilerin iç kontrol sistemini incelemeleri ve etkin bir şekilde işleyip işlemediğini tespit etmeleri bağımsız dış denetim çalışmaları açısından çok önemlidir. Çünkü iç kontrol sisteminin etkinliği denetimin kapsamını ve zamanını önemli derecede etkilemektedir. Eğer işletmenin iç kontrol sistemi etkin bir şekilde işliyorsa, denetçi işletmenin muhasebe verilerine güvenebilecek, çalışmalarının kapsamını daraltabilecektir. Ancak işletme etkin bir iç kontrol sistemine sahip değilse; iç kontrol sisteminin hataları ortaya çıkarmama riski olan kontrol riski de artacaktır. Bu sebeple denetçi, iç kontrol riskine etki edemeyeceğinden dolayı, denetim riskinin düzeyini azaltmak için denetim çalışmasının kapsamını genişletecek ve daha fazla kanıt toplamak zorunda kalacaktır (Yıldırım, 1999, s 117).

Denetçilerin iç kontrol sistemiyle ilgili çalışmalarına esas teşkil eden üç temel kavram vardır (Arens and Loebbecke, 1991, s.285):

1. Yönetimin Sorumluluğu
2. İç Kontrol Sisteminin Uygun Bir Güven Vermesi
3. Sistemdeki Mevcut Sınırlamalar

Yönetimin Sorumluluğu; bir işletmede yöneticiler; kaynakların savurgan bir şekilde kullanımını ve yolsuzluk eğilimlerini en aza indirecek, verimliliği artıracak, bilgilerin doğru ve güvenilir bir şekilde raporlanmasını sağlayacak, işletmenin yapısına ve büyüklüğüne uygun etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmasından ve çalıştırılmasından sorumludurlar (Kepekçi, 2000, s.59).

İç kontrol sisteminin sürekli olarak denetlenmesi ve gerekli değişikliklerin yapılması da bu sorumluluğun devamını oluşturmaktadır. Bu konuda yöneticilere iç denetçiler yardımcı olur. Bağımsız denetçiler ise iç kontrol sisteminin kurulması değil değerlendirilmesinden sorumludurlar (Uzay, 1999, s 16).

İç Kontrol Sisteminin Uygun Bir Güvence Vermesi; iç kontrol sisteminin kendinden beklenen bir takım amaçları gerçekleştirmede, yönetime uygun bir güvence vermesi beklenir. Etkin bir iç kontrol sistemi işletme amaçlarına ulaşılması sırasında karşılaşılabilecek olan riski azaltır. Eğer bir iç kontrol sistemi kendisinden beklenen ölçüde riski azaltabiliyorsa, güvenilir

sayılı (Uzay, 1999, s 16) İşletme yönetimi finansal tabloların tarafsız olarak hazırlandığı hususunda uygun derecede güveni sağlayacak bir iç kontrol sistemi oluşturmalıdır (Arens and Loebbecke, 1991, s.25).

İç kontrol sisteminin hiçbir zaman yüzde yüzlük bir güvence vermesi beklemez. Yeterince uygun güvence verme kavramı, sistemden beklenen yararın sistemin maliyetinden daha fazla olması esasına dayanır. İç kontrol sisteminin sağlayacağı fayda amaçları gerçekleştirilmede riskin azaltılmasıdır. Ancak hiçbir zaman riskin ne pahasına olursa olsun azaltılması düşünülmemeli, maliyet-fayda analizi yapılarak buna karar verilmelidir (Güredin, 1998, s.172).

Fayda-maliyet ilişkisi iç kontrol sistemi oluşturulurken göz önünde bulundurulması gereken önemli bir kriter olmakla beraber, fayda ve maliyetin kesin olarak ölçülmesi genellikle mümkün değildir. Fayda ve maliyet ilişkisini değerlendirme bu nedenle, yönetimin yargısına, katılan ve tasarruf edilen maliyetleri değerlemesine bağlıdır (Kepekçi, 2000, s.58).

Sistemde Mevcut Olan Sınırlamalar; iç kontrol sistemi yöneticileri tarafından değerlendirilirken yöneticilerin, sistemin kendisinde mevcut olan bir takım sınırlamaları göz önünde bulundurmaları gerekir (Kepekçi, 2000, s.58). Kısıtlayıcı faktörlerin en önemlisi insan faktörüdür. Çoğu zaman kontrollerin etkinliği, yanlış anlama, yargılamada hatalar ve dikkatsizlik gibi nedenlerle zayıflatılabilir (Güredin, 1998, s.173). İç kontrol sistemi usul ve prosedürlerinin işletmedeki tüm işlemleri kapsamaması da diğer bir sınırlamadır. İç kontrol usul ve yöntemleri, çok sık karşılaşılmayan işlemlerde ve muhasebe raporlarının hazırlanmasında yöneticilerin objektif olmayan tahminlerine dayanan yargıların yapılmasında kullanılmayabilir (Kepekçi, 2000, s.59). Diğer bir sınırlama ise işletme çevresinin dinamik bir yapıya sahip olmasıdır. Sürekli değişen koşullar nedeniyle iç kontrol sistemi yetersiz kalabilir (Uzay, 1999, s.18).

Bağımsız denetçilerin işletmedeki iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işleyip işlemediğini değerlendirebilmesi için iç kontrol sistemini meydana getiren temel unsurları da incelemesi gerekir. İç kontrol sistemini meydana getiren üç temel unsur mevcuttur. Kontrol çevresi, Muhasebe sistemi ve kontrol prosedürleri olmak üzere (Bozkurt, 1998, s.123).

Bu üç unsurun birleşmesi, işletmede önemli hata ve yolsuzlukların bulunması, düzeltilmesi ile bunlardan kaçınmak için gerekli politikaları ve yöntemleri oluşturur (Uzay, 1999, s.23).

3.3.1.1 Kontrol Çevresi

Bir işletmede etkin ve güvenilir bir iç kontrol sisteminin oluşturulması ve çalıştırılabilmesi uygun bir kontrol çevresi ile mümkündür (Güredin, 1998, s.173). Kontrol çevresi; işletmede etkin bir iç kontrol sistemi kurulabilmesi için uygun bir ortamın varlığını ifade eder.

İyi bir kontrol çevresi; yazılı kontrol prosedürlerinin tamamlanmasını sağlarken, zayıf bir kontrol çevresi kontrolleri olumsuz etkiler (Kepekçi, 2000, s.66).

Kontrol çevresini etkileyen unsurlar şunlardır (Bozkurt, 2000, s.123-124):

1. Yönetim Felsefesi
2. Örgüt yapısı
3. Yönetim Kurulu ve Denetim Komitesinin işlevi
4. Yetki ve Sorumlulukların Dağılımı
5. Yönetim Kontrol Yöntemleri
6. İç denetim işlevi
7. Personel politika ve prosedürleri
8. Dış etkenler

3.3.1.2 Muhasebe Sistemi

Muhasebe sistemi; varlıklar ve borçlarla ilgili sorumluluğu sürdürmek için ve bir işletmenin işlemlerini tamamlama, toplama, analiz etme, sınıflandırma, kaydetme ve raporlama için oluşturulmuş, kayıtlar ve yöntemlerin tamamıdır (Uzay, 1999, s.28).

İşletmelerde; muhasebede yapılan işlemlerde bir takım hata ve düzensizlikler meydana gelebilmektedir. Bu hata ve düzensizlikleri önleyebilmek ve en aza indirebilmek için, iç kontrol sistemi bünyesinde etkili ve düzenli bir muhasebe sistemi oluşturmak gereklidir (Bozkurt, 2000, s.125).

Etkin bir muhasebe sistemi için gereken bir takım işlemler şu şekilde sıralanabilir (Uzay, 1999, s.28; Kepekçi, 2000, s.70):

- Yapılan tüm işlemlerin gerçek olup olmadığının saptanması,
- İşlemlerin finansal raporlara uygun şekilde, sınıflandırmaya yardımcı olacak ayrıntıda ve zaman esasına göre tanımlanması,
- Finansal tablolarda işlemlerin uygun parasal değerleriyle yer almalarını sağlayacak şekilde, işlemlerinin değerinin ölçülmesi,
- İşlemlerin, meydana geldiği muhasebe döneminde kaydının gerçekleştirilebilmesi için, meydana geldiği dönemin belirlenmesi,
- İşlemlerin ve açıklamaların finansal tablolara gerektiği şekilde yansıtılması,

Küçük bir işletmede muhasebe sisteminin oluşturulması daha basit ve kolayken, büyük bir işletmede ise; sorumlulukların dikkatli bir şekilde tanımlanması, yazılı politika ve prosedürlerin oluşturulması gereklidir (Arens ve Loebbecke, 1991, s.291).

3.3.1.3 Kontrol Prosedürleri

İşletmenin belirlediği amaçlara ulaşabilmek amacıyla sürdürdüğü faaliyetlerde, güvenilirliği sağlayabilmek için yönetim tarafından oluşturulan çeşitli politika ve prosedürlerdir (Bozkurt, 2000, s.126).

Kontrol prosedürleri değişik amaçlar içermektedirler ve genellikle şu noktalara ilişkin usul ve prosedürler olarak sınıflandırılabilirler (Kepekçi, 2000, s.70):

1. İşlemlerin yürütülüşünün uygun yetkilere dayandırılması,
2. Hata ve yolsuzlukların yapılmasını ve gizlenmesini engellemek maksadıyla, gerekli iş bölümünün yapılması,
3. İşlemlerin gerekli şekilde kaydedilmesine olanak sağlayacak, gerekli belgelerin tasarımı ve kullanımı,
4. Varlık ve kaynakların gereken düzeyde korunabilmesi için, varlık kullanımındaki yetkilerin sınırlandırılması,
5. Sorumluluk kayıtlarının mevcut kayıtlarla karşılaştırılması,

3.3.2 İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi

İç kontrol sisteminin değerlendirilmesi; bağımsız denetim faaliyetinin en önemli aşamalarından biridir. Bağımsız denetçi öncelikle iç kontrol sistemini tanımalı, etkinliğini test etmeli ve sistemin değerlendirmesini yapmalıdır (Bayazıtlı, 1991, s.177).

3.3.2.1 İç Kontrol Sistemini Tanıma Yöntemleri

İç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesinde ilk aşama; işletmenin iç kontrol sisteminin tanınmasıdır. Bağımsız denetçi bu aşamada sistem gerekli bilgileri sistematik bir şekilde toplar ve bu bilgileri anlamlı bir şekilde çalışma kağıtlarına aktarır. İç kontrol sistemini tanımaya yönelik bilgi kaynakları şunlardır (Gürbüz, 1995, s.68):

- İşletmenin örgüt şeması
- İşletmenin hesap planı ve muhasebe yönetmeliği
- İşletme yönetiminin yayınladığı genelge ve yönetmelikler
- İş tanımları
- İşletme personeli ile yapılan görüşmeler
- İç denetçinin raporları, çalışma kağıtları ve denetim programları
- İşletme tesislerinin gezilmesi
- Önceki yıllara ait dış denetim raporu, çalışma kağıtları ve iç kontrol raporları,
- Muhasebe çalışmalarının gözlenmesi, belge ve kayıtların incelenmesi

Bağımsız denetçiler bu bilgi kaynaklarından şu yöntemleri kullanarak yararlanmaya çalışırlar (Bozkurt, 2000, s.139):

- Not Alma Yöntemi
- Anket Yöntemi
- Akış Şemaları Yöntemi

3.3.2.1.1 Not Alma Yöntemi

Bağımsız denetçi, denetimini yaptığı işletmenin personeli ile görüşürken; sorduğu soruları ve aldığı cevapları not eder. Denetçiler kontrol amaçlarının politika ve prosedürlerini içeren yönetmelik, genelge ve yönerge gibi dokümanları incelerken de önemli gördükleri noktaları not ederler (Kepekçi, 2000, s.277).

Not alma yönteminin etkili bir şekilde uygulanabilmesi için denetçinin; gözlem ve düşüncelerini iyi bir Türkçe ile düzgün bir şekilde yazıya aktarma yeteneğine sahip olması gerekir (Güredin, 1998, s.190).

Bu yöntem basit ve kolay bir yöntemdir ve işletmenin iç kontrol sistemi incelenirken diğer yöntemlere yardımcı bir yöntem olarak kullanılır (Bayazıtlı, 1991, s.182).

3.3.2.1.2 Anket Yöntemi

Bu yöntemde bağımsız denetçi; iç kontrol sistemi ile ilgili bir dizi soru hazırlar. Sorular genellikle "evet" ve "hayır" veya "söz konusu değil" cevapları alınabilecek şekilde düzenlenir (Gürbüz, 1995, s.69). "Hayır" cevabının işletmenin iç kontrol sistemindeki zayıflığı gösterecek şekilde soru formu düzenlenmesine dikkat edilir (Kepekçi, 2000, s.78).

Anket yönteminin en belirgin faydası; iç kontrol sisteminin yeterliliği hakkında çabuk ve genel bir kanıya ulaşılmasına imkan vermesidir (Bayazıtlı, 1991, s.183).

Anket yöntemi yada diğer adıyla iç kontrol soru kağıtları uygulaması; incelenene sistemdeki kontrollerin güvenilirliğini ve etkinliğini araştırmaya yönelik çeşitli sorular içerir (Duman, 2001, s.61).

Soru kağıtlarının hazırlanması sırasında; soruların telkin edici ve yönlendirici olmamasına dikkat edilmelidir. Sorular, somut bir olaya kesin yanıt arayan nitelikte olmalıdır ve soru kağıtları doğrudan doğruya denetçi tarafından doldurulmalıdır (Bayazıtlı, 1991, s.183).

3.3.2.1.3 Akış Şemaları Yöntemi

Bağımsız denetçilerin iç kontrol sistemini tanıma yöntemlerinden biride akış şemaları yöntemidir. Bu yöntem; denetçinin iç kontrol sisteminin işleyişini çeşitli semboller kullanarak şema biçimine getirmesi ve izlemesidir (Bozkurt, 2000, s.140).

Yeterli kabul edilebilecek bir akış şeması; bilgi ve belgelerin meydana geliş noktalarından başlayarak, sistem içerisinde gidiş yolu üzerinde yapılan işlemleri ve kayıt biçimlerini gösterir (Bayazıtlı, 1991, s.13). Akış şemaları ayrıca, sistem içindeki görev dağılımı, yetki dağılımı, onay makamı ve doğrulamaları da içerir (Duman, 2001, s.61).

Akış şemalarının en önemli faydası; işletmenin iç kontrol sistemine ait bilgileri bir özet olarak gösterebilmesidir. İç kontrol sisteminin belli başlı özellikleri ve yetersiz kalan yönleri, akış şemasında gösterilebilirse bağımsız denetçinin işini oldukça kolaylaştırır (Bayazıtlı, 1991, s.184).

Herhangi bir faaliyetin başlangıç aşamasından tamamlanmasına kadar geçen tüm aşamalarda, birbirini tamamlayan akış şemaları düzenlenebileceği gibi, faaliyetin tamamlanmasında sorumluluk taşıyan tüm bölümlerin ve bilgi akışının gösterildiği çok sütunlu akış şemaları da oluşturulabilir. Çok kapsamlı olarak hazırlanan akış şemaları, tüm ilişkileri ve bilgi akışını gösterdiği için daha anlamlıdır (Güredin, 1998, s.190).

3.3.2.2 İç Kontrol Sisteminin Test Edilmesi ve Değerlendirilmesi

Bağımsız denetçi; iç kontrol sistemini yeterince tanıdıktan sonra, sistemin gerçekten işleyip işlemediğini ve ne ölçüde çalıştığını saptamalıdır. Kurulmuş olan sistemler ve yapılması gerekli kontroller işletme personeli tarafından uygulamaya konulmayabilir. Bu sebeple bağımsız denetçiler, sistemin işleyip işlemediğini belirlemek amacıyla uygunluk testleri yaparlar (Bayazıtlı, 1991, s.184).

Uygunluk denetimi; iç kontrol tekniklerinin daha önce belirtildiği şekilde kullanılıp kullanılmadığı ve etkin işleyip işlemediğini tespit etmek amacıyla yapılır (Kaya, 1991, s.86). Bağımsız denetçi uygunluk testleri sonucunda iç kontrol sisteminin etkin olduğu sonucuna varırsa, daha sonraki aşamalarda yapılacak testlerin kapsamını daraltır (Duman, 2001, s.62).

Bağımsız denetçilerin iç kontrol sisteminin işleyişi ile ilgili şu konuları araştırmaları gerekir (Bayazıtlı, 1991, s.185):

- Faaliyetlerin gerçekleştirilmesindeki yetki durumu
- Mevcut işlemlerin kaydedilip kaydedilmediği
- Kaydedilmiş işlemlerin geçerliliği
- İşlemlerin uygun değerlendirilip değerlendirilmediği
- İşlemlerin uygun bir şekilde sınıflandırılıp sınıflandırılmadığı
- İşlemlerin zamanında kaydedilip kaydedilmediği
- İşlemlerin yardımcı ve büyük defter kayıtlarına uygun olarak yapılıp yapılmadığı

Uygunluk testleri genellikle ön denetim çalışmaları sırasında yapılmaktadır. Yıl sonunda yapılan çalışmalarda da uygunluk denetimine devam edilip edilmemesi, kontrol tekniklerinin önemine ve geçen süre içinde iç kontrol sisteminde önemli değişikliklerin meydana gelmiş olup olmamasına bağlıdır (Kaya, 1991, s. 86)

Bağımsız denetçi yapacağı uygunluk testinde örnekleme yöntemi ile bir işlemi ele alır, başlangıç noktasından bitiş noktasına kadar bu işlemle ilgili kayıtlar incelenir. Böylece iç kontrol sisteminin amacına uygun çalışıp çalışmadığı ortaya çıkarılmaya çalışılır (Gürbüz, 1995, s. 74).

İç kontrol sistemi ile ilgili uygunluk testlerinden sonra bir değerlendirme yapılır. İç kontrol sistemi etkin çalışıyorsa bağımsız denetçinin işletme hakkındaki hata ve hile beklentisi daha az olacaktır. Bu gibi durumlarda; hata ve hilelerin varlığını anlamaya yönelik testlerin kapsamı ve miktarı da sınırlı tutulur (Bayazıtlı, 1991, s. 16). İç kontrol sistemi yetersiz ise; bağımsız denetçinin işletme ile ilgili hata ve hile beklentisi de fazla olacaktır. Bu durumda bağımsız denetçinin ek çalışma yapması gerekir. Toplanan kanıtlara dayanarak, mevcut hataların önemli olup olmadığı konusunda belli ölçüde bir güvene sahip olunmaya çalışılmalıdır (Duman, 2001, s. 63).

Bağımsız denetçi; iç kontrol sistemi ile ilgili güçlü ve zayıf yanları belirledikten sonra denetim çalışmalarını elde ettiği bulgular ışığında planlar. Sistemin zayıf olduğu alanlarda denetim çalışmalarının kapsamı genişletilir. İyi olduğu yerlerde ise kapsam dar tutulur (Bayazıtlı, 1991, s. 186).

3.4 Denetim Kanıtları , Denetim Teknikleri ve Yöntemleri

3.4.1 Denetim Kanıtları

Denetimde kanıt toplama aşaması denetimin en önemli parçalarından biridir. Denetim kanıtları yapılacak olan denetim çalışmasının sonuçlarını doğrudan etkilemektedir (Yıldırım, 1999, s. 119).

Denetim kanıtı; bilgilerin önceden saptanan ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek amacıyla denetçi tarafından kullanılan her türlü bilgi, belge ve kayıtlardır (Bozkurt, 2000, s. 53). Denetim kanıtları; hukukta kullanılan yasal kanıtlardan farklıdır. Yasal deliller önceden

konmuş olan kesin kurallarla belirlenirken, denetim kanıtları ise; yasal delillerde olduğu gibi kesinlik arz etmeyip denetçinin subjektif kararlarına bağlıdır (Gürbüz, 1995, s.95).

Çalışma alanı standartlarından üçüncüsünde de; denetçinin, vereceği kararı desteklemek için yeterli miktarda ve kalitede, güvenilir kanıt toplamak zorunda olduğu belirtilmiştir. Bu nedenle denetçinin verdiği görüşün kabul edilebilir olması; yeterli sayıda ve güvenilir denetim kanıtı elde etmesine bağlıdır (Kepekçi, 2000, s.7).

Kanıtın yeterli sayıda olması nitelik ve nicelik ile ölçülür. İlgili ve geçerli olması ise kanıtın güvenilirliğini ölçmeye yarayan kriterlerdir (Kardeş, 1996, s.82)

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğin 29.maddesinde de denetim kanıtlarından bahsedilmiştir. Bu madde de; “ denetçi bağımsız denetim sırasında, bağımsız denetim tekniklerini kullanarak yeterli miktarda ve güvenilir denetim kanıtı toplar ve bunları değerlendirerek müşterinin finansal tabloları hakkında görüşünü belirtir” denilmiştir.

Yine aynı maddede; kanıt miktarının yeterli olup olmadığına ilişkin olarak; inceleme konusu olan muhasebe kaleminin nitelik ve nicelik açısından nispi önemi, hatalı veya hileli olma riski, toplanacak kanıtların güvenilirliği ve elde etme maliyeti toplanacak kanıt miktarını etkiler denilmiştir.

Denetim kanıtları niteliklerine göre; esas muhasebe verilerinden oluşan kanıtlar ve destekleyici bilgilerden oluşan kanıtlar şeklinde sınıflandırılır.

Esas muhasebe verileri işletmede mevcut olan muhasebe bilgilerinin tamamını ifade eder. Yevmiye defteri, büyük defter, yardımcı defterler, muhasebe el kitabı, hesaplamalar, çalışma tabloları, maliyet dağıtımları, mutabakatlar gibi biçimsel olmayan kayıtlar ve hatırlatıcı notlar muhasebe ortamındaki kanıtları oluşturur. Destekleyici kanıtlar ise; muhasebe ortamındaki bilgilerin doğrulanması için yaralanılan kanıtlardır. Çekler, faturalar ve toplantı tutanakları destekleyici kanıtlara örnek olarak verilebilir (Güredin, 1998, s.98).

Denetçinin uygun bir denetim gerçekleştirebilmesi için her iki gruptan da yeterli miktarda kanıt elde etmesi gerekir (Kardeş, 1996, s.82).

Esas muhasebe verileri denetçinin elin altında her zaman hazır bulunan kanıtlardır. Bu bilgiler müşteri işletmenin finansal tablolarının temelini meydana getirdiği için bu kanıtların denetiminin yapılması kaçınılmazdır. Ancak bu kanıtların tam olarak güvenilir olacağını düşünmek hatalı olacaktır için, denetçi bu kanıtların güvenilirliğini araştırmak için destekleyici kanıt toplar. Destekleyici kanıtların bir bölümü işletme içinden elde edilirken, çoğunluğu işletme dışındaki bilgi sahibi kişilerden elde edilir (Güredin, 1998, s.98).

3.4.1.1 Toplanacak Kanıt Sayısını Etkileyen Faktörler

Çalışma alanı standartlarından üçüncüsünde hem yeterli sayıda hem de güvenilir nitelikte kanıt toplanması gerekliliği belirtilmiştir.

Toplanacak kanıtın miktarının ne olacağına doğrudan doğruya denetçi kendisi karar verir. Denetçileri yapacakları her denetim anlaşması için farklı nitelikte ve farklı miktarda kanıt toplarlar (Bayazıtlı, 1991, s.119).

Denetçinin yeterli miktarda kanıt toplamasında etkili olan bir takım faktörler vardır. Bunlar; önemlilik, risk, nitelik ve maliyettir (Güredin, 1998, s.107).

3.4.1.1.1 İncelenecek Kalemin Önemliliği

Denetimde önemlilik ilkesinin çok önemli bir yeri vardır. Denetimin planlanmasını, denetim risk düzeyinin hesaplanması, iç kontrol sisteminin etkinliğinin saptanması, finansal tabloların işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını gereğince yansıtıp yansıtmadığına ilişkin kararlar önemlilik kavramı kapsamında belirlenir (Bayazıtlı, 1991, s.119).

Bir kalemin önemli olup olmadığı, o kalemin finansal tablolara ve tabloları okuyanların kararlarına yapacakları etkiye bağlıdır (Güredin, 1998, s.107).

Denetim görüşünün oluşturulabilmesi ve denetim raporunun yazılabilmesi için hangi konuların daha önemli olduğunun ve hangi konularda daha fazla denetim riskinin bulunduğu tespit edilmesi gerekir (Bayazıtlı, 1991, s.120). Bu yaklaşıma göre ilgili kalemlerin önemliliğini etkileyen faktörler şu şekilde sıralanabilir (Güredin, 1998, s.107):

- Çevresel unsurlar (ekonomik ve politik durum)
- İşletme ile ilgili unsurlar (yönetim, hukuki durum, faaliyetlerin niteliği)
- Muhasebe politikası
- Varlıkların değerlendirilmesi ile ilgili geleceğe ait belirsizlikler
- Belirli bir konu ile ilgili koşullar
- Tutarların büyüklüğü ve finansal açıdan yapacağı etki
- Toplam finansal etki

Önemlilik kavramının saptanmasında veya yorumlanmasında bir kalemin sayısal ve oransal sonuçları yanında niteliğinin de göz ardı edilmemesi gerekir (Kepekçi, 2000, s.91). Bir kalemin niteliği denildiğinde; bir hesap ile ilgili hata ve yolsuzluk olasılıklarını, bu hesabın bakiyesini etkileyen olay ve işlemlerin sıklığı ve doğrulanabilirlik derecesi ifade edilmektedir (Güredin, 1998, s.108). Genelde çok hareket gören bir hesabın kalanı az hareket gören bir hesabın kalanına göre daha önemli kabul edilir. Çok hareketli olan bir hesap kalanında hata ve yolsuzluk riski daha fazla olacağı için bu hesap bakiyesinin doğrulanması da daha zordur. Örneğin kasa hesabının kalanı çok sayıda işlem sonucunda oluşan bir tutardır. Kasa hesabının kalanı daha az sayıda işlem sonucu oluşan duran varlık hesaplarının kalanlarından daha önemlidir (Kepekçi, 2000, s.91).

Önemlilik ve toplanacak kanıt miktarı arasında doğru orantılı bir ilişki vardır. Finansal tablolarda yer alan önemli bir kalem için önemli olmayan kaleme oranla daha fazla kanıt toplanması gerekir (Bozkurt, 2000, s.55).

3.4.1.1.2 Risk

Toplanacak kanıtın miktarını etkileyen önemli faktörlerden biriside risktir. Toplanacak kanıtın sayısı ile risk derecesi arasında doğru orantılı bir ilişki vardır (Duman, 2001, s.78). İncelenen hesabın riskli olma olasılığı arttıkça denetçinin toplaması gereken kanıtın miktarı da artar (Güredin, 1998, s.109).

İç kontrol sisteminin etkin çalışmaması, muhasebe kayıtlarındaki karmaşıklık, denetim sisteminde var olan tek taraflık ve belirsizlik, yönetimin önceden belirlenen hedeflerin öngördüğü şekilde hareket etmemiş olması ve bunun gibi diğer unsurlar riskin artmasına neden olurlar (Bayazıtlı, 1991, s.121).

İncelenecek olan kalemin likiditesi de risk üzerinde etkilidir. Örneğin kasa hesabında hırsızlık riski, duran varlık hesaplarına oranla daha yüksektir (Kepekçi, 2000, s.92). Yalnız burada dikkat edilmesi gereken bir husus vardır. Önemlilik ile risk arasında doğrudan bir ilişkinin olmadığı unutulmamalıdır. Çünkü tutarı önemsiz olan bir kalem çok riskli bir kalem olabilir (Güredin, 1998, s.109).

Denetim riskini en az düzeye indirgeyen en önemli koşul, iç kontrol sisteminin güvenilir ve etkin çalışmasıdır (Bayazıtlı, 1991, s.122). İşletmenin yeni kurulmuş olması ve maddi açıdan sıkıntı içinde olması da denetim riskini etkiler. Denetim faaliyetinin bu tür risklerin göz önünde planlanması gerekir (Duman, 2001, s.79).

3.4.1.1.3 Nitelik

Toplanacak kanıtların türü ve güvenilir olması da toplanacak kanıtın sayısı ve kapsamını etkileyen önemli bir faktördür (Güredin, 1998, s.110).

Bir kanıtın güvenilirliği toplanacak kanıt sayısı arasında ters yönde bir ilişki vardır. Kanıt ne kadar fazla güvenilir ise, denetçinin toplayacağı kanıt sayısı da o oranda az olur (Bayazıtlı, 1991, s.123).

Kanıtların türleri ve elde edildikleri kaynaklar kanıtın güvenilirliğine etki eden önemli faktörlerdir. İşletme dışından elde edilen kanıtlar işletme içinden elde edilen kanıtlardan daha güvenilir kabul edilir. Bu yüzden bağımsız denetçiler işletme dışından elde edilecek olan kanıtların sayısını daha az tutabilir (Bozkurt, 2000, s.56). Yine yasal sözleşmeler veya banka hesap özetleri, sipariş pusulaları veya işçilik kartlarına oranla daha az hata içeren bilgiler olarak kabul edilir (Güredin, 1998, s.110).

3.4.1.1.4 Kanıtın Maliyeti

Denetim standartlarında ve mesleğe ilişkin düzenlemelerde denetçinin vereceği görüşün güvenilirliğinin yüksek derecede olması istenirken, denetçinin bu görüşe varırken, başvurabileceği denetim tekniklerinden en düşük maliyetli alternatifin uygulanması önerilmektedir (Bayazıtlı, 1991, s.123).

Denetim sonucu varılacak olan görüşün güvenilirliğini arttırmak maksadıyla çok sayıda ve pahalı kanıt toplanması doğru değildir. Bu şekilde hareket edilmesi; müşteriye taşıyamayacağı bir maliyeti yüklenmesini zorunlu kılar (Güredin, 1998, s.110). Fakat; burada maliyet göz önüne alınırken yüksek maliyetli kanıtlar toplanmayacak şeklinde de bir yargıya varılmamalıdır. Yüksek maliyetli olması nedeni ile elde edilmesi zorunlu olan bir kanıttan vazgeçilmesi de mümkün değildir (Duman, 2001, s. 80).

3.4.1.2 Kanıtların Güvenilirliğini Etkileyen Faktörler

Bağımsız denetçiler yeterli miktarda kanıt toplamanın yanında yeterli güvenilirlikte de kanıt toplamak zorundadırlar (Bozkurt, 2000, s.57).

Müşteri işletmenin muhasebe kayıt ortamından elde edilen bilgilerin güvenilirliği doğrudan doğruya işletmenin iç kontrol sisteminin etkin çalışıp çalışmadığına bağlıdır. Etkin çalışan bir iç kontrol sistemi bilgilerin de güvenilirlik derecesini artırır (Güredin, 1998, s.111). Denetçinin elde edeceği kanıtların güvenilirliğini etkileyen faktörler şunlardır (Duman, 2001, s.80):

1. Kanıtın denetimin amacıyla ilgili olması
2. Kanıtların kaynağı
3. Kanıtın zamanlılığı
4. Kanıtın objektifliği

3.4.1.2.1 Kanıtın İlgili Olması

Bağımsız denetçinin elde ettiği kanıtların, denetimin amacı ile doğrudan ilgili olması gerekmektedir. Kanıtın ilgililik derecesi arttıkça güvenilirlik derecesi de artmaktadır (Bozkurt, 2000, s.57).

Bir denetim kanıtının geçerli (ilgili) sayılabilmesi için kanıtın denetçi görüşü üzerinde etkili olması gerekir. Denetçinin görüşünü etkileyen her kanıt geçerli kanıttır (Güredin, 1998, s.111). Örneğin denetçinin amacı stok miktarını tespit etmekse stok sayımını test ederek ilgili kanıtları elde edebilir. Fakat bu tür kanıtlar stokların işletmeye ait olup olmadığını ve mahiyetinin ne olduğunu tespit etmede ilgili kanıt sayılmaz (Kepekçi, 2000, s.90).

3.4.1.2.2 Kanıtın Kaynağı

Kanıtın elde edildiği kaynak kanıtın güvenilirliğini önemli ölçüde etkiler. Genel olarak kanıtın elde edildiği kaynak üzerinde müşteri işletmenin etkisi azaldıkça kanıtın güvenilirlik derecesi de o oranda artmaktadır (Bozkurt, 2000, s.57).

Kaynağın kanıtın güvenilirliği üzerindeki etkisi şu şekilde açıklanabilir (Güredin, 1998, s.112):

- a) İşletme dışı bağımsız kaynaklardan sağlanan kanıtların güvenilirliği, işletme içinden sağlananlara oranla daha fazladır.
- b) Etkin bir iç kontrol sistemi ortamında hazırlanan finansal bilgilerin ve tabloların güvenilirliği, etkin çalışmayan bir iç kontrol sisteminde hazırlanan finansal bilgi ve tablolara oranla daha fazladır.
- c) Teftiş, gözlem, fiziki inceleme, hesaplama yolları ile doğrudan denetçi tarafından elde edilen bilgiler dolaylı yollardan elde edilen bilgilerden daha güvenilirdir.

3.4.1.2.3 Kanıtın Zamanlılığı

Kanıtın ilgili olduğu dönem ile denetlenen dönem arasında bir uyum olmalıdır (Duman, 2001, s.81). Kanıtın zaman açısından uygunluğu özellikle dönen varlıkların, kısa vadeli borçların ve gelir tablosu kalemlerinin doğruluğunun saptanmasında önem taşır (Kepekçi, 2000, s.90).

Kanıtın elde edilme zamanı, dönem sonu veya dönemin kapanışından sonra olursa güvenilirliği de artar. Fakat dönem içinde kanıt elde etmeninde denetim maliyeti ve zamanına olumlu etkileri bulunmaktadır (Bozkurt, 2000, s.58). Dönem sonu itibariyle eldeki varlık miktarının tespitine ilişkin o gün gerçekleştirilen fiziki bir sayım, diğer bir zamanda yapılan sayımdan daha güvenilir bir kanıttır (Güredin, 1998, s.113).

3.4.1.2.4 Kanıtın Objektifliği

Bir denetim kanıtı incelenirken farklı denetçiler o kanıt konusunda benzer görüşlere ulaşıyorlarsa, bu kanıtın objektif olduğu kabul edilir. Fakat farklı denetçiler aynı kanıt hakkında farklı yargılara varırsa o kanıt subjektiftir (Kepekçi, 2000, s.91).

Örneğin bir kasa sayımı sonucu elde edilecek kanıtlar objektiflik özelliğine sahiptir. Bankalardan gelen doğrulamaya ilişkin belgelerde her denetçi tarafından aynen kabul edilebilecek kanıtlardır (Bozkurt, 2000, s.59).

İleride sonuçlanacak bir dava hakkında müşterinin avukatından alınan görüş, fiziki sayım sonucunda stoklarda gözlemlenen bozukluklar v.b ise öznel kanıtlardır (Güredin, 1998, s.113).

3.4.2 Denetim Teknikleri

Denetim teknikleri; denetim kanıtlarını elde etmede kullanılan araç veya yöntemlerdir (Bozkurt, 2000, s.64).

Denetim faaliyeti sırasında denetim kanıtları elde edilirken doğru denetim tekniklerinin kullanılması son derece önemlidir. Bağımsız denetçiler hangi konularda hangi denetim tekniğini uygulayacaklarına doğru karar vermelidirler. Denetçilerin uygulayacağı tekniklerin ayrı ayrı uygulanması ve birbirinden bağımsız düşünülmesi de doğru değildir (Yıldırım, 1999, s.112).

Muhasebe kayıt ortamında oluşan kanıtları ve destekleyici kanıtları elde etmede kullanılan denetim teknikleri şunlardır (Bozkurt, 2000, s.64):

1. Fiziki inceleme tekniği
2. Doğrulama tekniği
3. Belgelerin incelenmesi tekniği
4. Kayıt sürecinin incelenmesi tekniği
5. yeniden hesaplama tekniği
6. Gözlem tekniği
7. Derinlemesine araştırma tekniği
8. Soruşturma tekniği
9. İlgili hesaplar arası ilişki kurma tekniği
10. Analitik inceleme tekniği

Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetim Hakkında Tebliğin 31.maddesinde de denetim teknikleri şu şekilde sıralanmıştır; Sayım ve envanter incelemesi, belge incelemesi, gözlem, bilgi toplama, doğrulama, karşılaştırma ve aritmetik inceleme, analitik inceleme.

Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 15 maddesinde de denetim tekniklerine yer verilerek; Sayım ve envanter incelemesi, belge incelenmesi, bilgi toplama, doğrulama, karşılaştırma ve puantaj, analitik inceleme şeklinde sıralanmıştır.

3.4.2.1 Fiziki İnceleme Tekniği

Fiziki kanıtları elde edilmesi için sürdürülen faaliyetlerden oluşan bir tekniktir. Bu teknik işletmede fiziki olarak bulunan varlıklara uygulanmaktadır (Bozkurt, 2000, s.65). Bu denetim tekniği maddi varlıklar ve resmi belgelerle sınırlıdır (Güredin, 1998, s.123).

Fiziki inceleme sırasında; işletme varlıklarının kayıtlarda yer alan miktar ve tutarlarla aynı olup olmadıkları karşılaştırılır. Öncelikle incelenen varlığın sayı, adet gibi miktar ölçüleri ile kalite özellikleri saptanır. Sonra elde edilen sonuçlar kayıtlarla karşılaştırılır. İncelenecek varlık sayısı fazla ise örnekleme yöntemi kullanılabilir (Bayazıtlı, 1991, s.134).

Fiziki inceleme tekniği daha çok; kasadaki mevcutlar, alacak senetleri, stoklar, hisse senetleri ve tahviller, makine ve teçhizat, demirbaşlar, bina ve arsalar, sigorta ve poliçeler gibi varlıkların denetiminde kullanılır (Gürbüz, 1995, s 102).

Fiziki inceleme tekniğinin aşamaları şu şekilde sıralanabilir (Bozkurt, 2000, s.65):

- Fiziki olarak incelenecek varlık belirlenir
- Fiziki varlığın sayımı yapılır,
- Sayımı yapılan varlığın kalitesine bakılır,
- Sayılan varlığın sahte olup olmadığına bakılır,

Fiziki inceleme tekniğinin bir takım zayıf yönleri de mevcuttur. Bunlar (Gürbüz, 1995, s.103):

- Fiziki inceleme tekniği sadece elde bulunan maddi varlıkların denetiminde kullanılır.
- Fiziki inceleme, bir varlığın denetlenen işletmeye ait olup olmadığını ispatlamak için yeterli değildir. Çünkü incelenen varlık; kiralanmış, ödünç alınmış olabilir.
- Maliyeti diğer tekniklere göre daha yüksektir.

3.4.2.2 Doğrulama Tekniği

Bu teknik işletme dışındaki üçüncü kişilerden işleme ilgili konularda bilgi alma yöntemidir. Bağımsız denetçilerin sıkça başvurduğu bu teknik ile sınıflandırma ve mekanik doğruluk dışında bütün işletme iddiaları ile ilgili kanıt elde edilebilmektedir (Bozkurt, 2000, s.66)

Gereken koşullara uygun olarak gerçekleştirildiğinde bu teknikte toplanan kanıtların güvenilirlik derecesi de yüksek olur. Bu tekniğin uygulanmasında dikkat edilmesi gereken önemli bir nokta; bilgi istenecek üçüncü kişinin kendisinden istenileni anlayacak ve gerekli bilgiyi özenli bir biçimde hazırlayıp bildirebilecek düzeyde bir kişi olmasıdır (Güredin, 1998, s.128).

Doğrulama tekniğinde denetçi, denetlenen işletme ve kendisinden bilgi istenen kişi olmak üzere üç taraf vardır. Doğrulama tekniğinin uygulanması sırasında gerçekleşen işlemler şunlardır (Gürbüz, 1995, s.104):

1. Denetçi istediği bilgileri içeren doğrulama mektubunu denetlenen işletme adına hazırlar,
2. Mektup işletme yöneticilerine imzalatılır,
3. Denetçi doğrulama mektubunu bilgisine başvuracağı kişinin adresine bizzat postalar,
4. Kendisinden bilgi istenen üçüncü kişiler kendisinden istenilen bilgileri direkt olarak bağımsız denetçiye gönderir,
5. Denetçi gelen cevapları kayıtlarla karşılaştırır ve varsa farklılıkları belirleyerek incelemeye alır.

Bilgi isteme türüne göre üç tür doğrulama vardır; olumlu doğrulama, olumsuz doğrulama, boş bakiyeli doğrulama (Güredin, 1998, s 128).

Olumlu doğrulama; denetlenen işletmenin kayıtlarında yer alan bilgi üçüncü kişiye iletilir ve doğru olup olmadığı konusunda geri bildirim istenir (Gürbüz, 1995, s.104).

Olumsuz doğrulama; bu teknikte üçüncü kişilerden sadece bilginin yanlış olması halinde cevap istenir (Güredin, 1998, s.129). Bilgi istenen kişiden herhangi bir cevap gelmezse bilginin doğru olduğu kabul edilir (Bozkurt, 2000, s.67)

Boş bakiyeli doğrulama; doğrulama mektubunda doğruluğu araştırılan bilgi hakkında herhangi bir bakiye veya bilgi verilmez. Bilgi istenilecek kişiden konuya ilişkin olarak kendi bildiklerini yazması istenir (Gürbüz, 1995, s.104).

3.4.2.3 Belgelerin İncelenmesi Tekniği

Bu teknikte müşteri işletmenin muhasebe sistemine ilişkin tüm belgeleri ayrıntılı olarak incelenir (Güredin, 1998, s.127).

Belgeler denetçinin bir görüşe ulaşmak için en çok kullandığı kanıtlardır ve bu nedenle bağımsız denetim sırasında belge inceleme tekniği yaygın olarak kullanılan bir tekniktir (Bayazıtlı, 1991, s.140).

İşletmenin muhasebe sisteminde yer alan kayıtlar karşılaştırmada kullanılacak başlıca belgeler: faturalar, perakende satış belgeleri, gider pusulaları, müstahsil makbuzları, serbest meslek makbuzları, ücret bordroları, taşıma irsaliyeleri, yolcu listeleri, sigorta poliçeleri, bono, çek, sözleşme, taahhütname, kefaletname, mahkeme ilanı v.b. gibi belgelerdir (Duman, 2001, s.86-87).

Belge inceleme tekniğinde gerçekleştirilen işlemler şunlardır (Bozkurt, 2000, s.70):

1. İlgili belge şeklen ve genel olarak incelenir. Burada amaç; incelenecek belgenin şekil olarak normal olup olmadığını belirlemektir. Sahte olabileceği konusunda şüphe duyulan belgeler daha ayrıntılı olarak incelenir,
2. Dosyalarda yer alan belgelerin işletmeye ait olup olmadığı belirlenmeye çalışılır,
3. Dosyaya giren belgelerin işletmenin amaçlarına ve yürüttüğü faaliyetlere uygun olup olmadığı tespit edilmeye çalışılır. Örneğin kişisel amaçla yapılan bir harcamaya ait belge işletme kayıtlarına geçmiş olabilir
4. Belgede işletmenin iç kontrol politikalarına uygun olarak gerekli onayların ve düzenlemelerin olup olmadığına bakılır,

5. İncelenen belgelerin içeriklerinin doğru hesaplara kaydedilip kaydedilmediği incelenir.

3.4.2.4 Kayıt Sürecinin İncelenmesi Tekniği

Denetimi yapılan işletmeye ait bir kayıt veya kayıt dizisinin, kayıtların başlangıcından sonuna kadar adım adım izlenmesinden oluşan bir denetim tekniğidir (Gürbüz, 1995, s. 107).

Bu tekniğin uygulanması ile amaçlanan; kayıt süreci içinde yapılabilecek hata ve düzensizlikleri ortaya çıkarabilmektir. Sürecin incelenmesi sırasında kayıtların doğru olup olmadığı, uygun sırayı takip edip etmediği, eksiksiz olup olmadığı konularında kanıtlar elde edilmeye çalışılır (Bozkurt, 2000, s. 70).

Bu teknik hesap kalanlarını doğruluğunun araştırılmasında ve işlemlerin test edilmesinde yaygın olarak kullanılır. İşletme kayıt sisteminin incelenmesi; işletmede ki muhasebe kayıtlarının bütünlüğünün ve doğrulunun saptanmasına da temel oluşturur (Güredin, 1998, s. 127).

3.4.2.5 Yeniden Hesaplama Tekniği

Müşteri işletmenin kayıt ve belgelerindeki aritmetik işlemlerin doğruluğunu sağlamak için denetçi tarafından yapılan hesaplamalardır (Kepekçi, 2000, s. 95).

Kayıtların muhasebe ilkelerine uygun olmasının yanında aritmetik işlemlerin de doğru olması gerekir (Gürbüz, 1995, s. 106).

Bu teknik önemsiz gibi görünse de denetim çalışmaları sırasında kullanılmasından kaçınılamayacak bir tekniktir (Güredin, 1998, s. 125).

Bağımsız denetçilerin denetim sırasında yeniden hesaplama yapabileceği alanlar şu şekilde belirtilebilir (Bozkurt, 2000, s. 71):

- Genel toplamaların tekrar alınması,
- Amortisman ve yeniden değerlendirme hesaplamaları tekrar yapılır,
- Birim maliyetler yeniden hesaplanır,

- Kıdem tazminatlarının hesaplamaları yapılır,
- Şüpheli alacak karşılıkları yeniden hesaplanır,
- Ücretler, brütten nete doğru yeniden hesaplanır,
- Döviz değerlemeleri yeniden yapılır,
- Reeskont hesaplamaları yeniden yapılır,
- Ticari kar veya zarar hesaplamaları yeniden yapılır,
- Vergi matrahının ve bulunan vergilerin hesabı tekrarlanır,
- Yedekler yeniden hesaplanır,

3.4.2.6 Gözlem Tekniği

Belirli faaliyetlerin gerçekleştirilmesi sırasında bağımsız denetçinin hazır bulunmasını ifade eder. Denetçi, işletmeyi ve işletmedeki iç kontrol sistemini tanımak amacıyla işletme faaliyetlerini gözlemleyerek, işletmede hangi işleri kimin nasıl yaptığını görür (Yıldırım, 1999, s.127).

Gözlemin konusunu; kişiler, işlemler ve süreçler meydana getirir. Bu tekniği kullanan bağımsız denetçi; tanıklık yaptığı faaliyet hakkında görsel kanıt türünde bilgi toplar. Bu bilgiler direkt olarak denetçinin kendisi tarafından toplandığı için güvenilirlik derecesi de yüksektir (Güredin, 1998, s.124).

3.4.2.7 Derinlemesine Araştırma Tekniği

Bu denetim tekniği; bir kaydın, bir hesabın, bir finansal tablonun ayrıntılı olarak derinlemesine araştırılmasından meydana gelir (Bozkurt, 2000, s.72).

Bağımsız denetçi aktif karakterli önemli hesapların alacak kalanı vermesi, pasif karakterli önemli hesapların borç kalanı vermesi, önemsiz kabul edilen bir hesapta anormal büyük tutarların olması gibi durumlarda ayrıntılı inceleme tekniğine başvurabilir (Yıldırım, 1999, s.128).

3.4.2.8 Soruşturma Tekniği

Bu teknik denetçi tarafından yapılan yazılı ve sözlü soruşturmaları içerir. Soruşturma tekniği denetim faaliyeti sırasında uygulanacak diğer özel nitelikte denetim işlemlerinin türünü ve hangi sıklıkta yapılacağını belirlemek amacıyla kullanılan bir ön işlem niteliğindedir (Güredin, 1998, s.126).

Bu tekniğin uygulanması sonucu elde edilen bilgiler sözlü veya yazılı olabilir. Ancak alınan cevapların yazılı olarak elde edilmesi daha güvenilir bir yöntemdir (Bozkurt, 2000, s.72).

Soru sorma tekniği; denetim işlemi süresince kullanılabilir. İç kontrol sistemi ve muhasebe uygulamalarını gözden geçirme çalışmalarında ve denetlenen bir konunun daha iyi anlaşılabilmesi için kullanılabilir. Denetçi bu tekniği uygulayacağı zaman sorularını akıllıca planlamalı ve gereksiz sorulardan kaçınmalıdır (Gürbüz, 1995, s.110).

3.4.2.9 İlgili Hesaplar Arasında İlişki Kurma Tekniği

Bağımsız denetçilerin birbiri ile ilişkili olan hesapların birbirleri üzerindeki çeşitli etkilerini incelemeleri gerekir (Çömlekçi, 1997, s.22). Muhasebe sisteminde mevcut olan çeşitli hesaplar arasında belirli derecelerde ilişkiler vardır ve bu hesaplardan birindeki hareket diğerini de etkiler (Gürbüz, 1995, s.111).

Bir hesapta meydana gelen azalma diğerinde artışa neden olurken, bir hesapta meydana gelen artışta diğerinde azalmaya neden olabilir. Hesaplar arasındaki bu karşılıklı ilişkiler yardımıyla hatalı olan hesaplar saptanabilir. Aralarında sıkı ilişki bulunan bazı hesaplar şunlardır (Bayazıtlı, 1991, s.144):

Amortisman Giderleri : Birikmiş Amortismanlar ve Maddi Duran Varlıklar

Şüpheli Alacak Giderleri : Alacaklar Hesabı ve Şüpheli Alacak Karşılıkları Hesabı

Faiz Giderleri : Ödenecek Faizler, Borç Senetleri, Tahviller, Banka Kredileri

Satış İade, İskonto ve Komisyonları : Satış Tutarları

Bağımsız denetçi hesaplar arasındaki bu ilişkilerden faydalanarak ilgili hesaplar arasında uyum olup olmadığını tespit etmelidir. İlgili hesaplar arasındaki uyum en azından hesaplarda çok büyük ve düzeltilmeyecek hataların olmadığına delil teşkil eder (Gürbüz, 1995, s.111). Denetçi hesaplar arasında herhangi bir uyumsuzluk tespit ettiğinde ise çalışmaların kapsamını ve incelemelerini bu yönde derinleştirir (Duman, 2001, s.88).

3.4.2.10 Analitik İnceleme Tekniği

Analitik inceleme; finansal tablolarda yer alan verilerin karşılaştırılması ve aralarındaki ilişkilerin gözden geçirilerek değerlendirilmesidir (Güredin, 1998, s.76).

AICPA ise analitik incelemeyi; “Analitik inceleme usullük testlerinin, rasyoların ve trendlerin kullanılarak bir işletmenin finansal ve faaliyetleri arasındaki olası ilişkilerin analiziyle, denetimin planlanmasını, denetim kanıtlarının toplanmasını ve nihai gözden geçirmeyi sağlayan testlerin bir türüdür” şeklinde tanımlamıştır (Kardeş, 1996, s.20).

Sermaye Piyasası Kuruluna göre ise analitik inceleme; “ İşlem ve hesaplarda varsa önemli sapmaların, tespit edilmesi amacıyla cari yıl hesaplarının aylık veya yıllık olarak randıman, verimlilik, üretim, tüketim, kapasite kullanımı v.b. bakımlardan önceki yıl hesap ve işlemleriyle, bütçe verileriyle ve sektör ortalamalarıyla oran ve trend analizi gibi analitik yöntemleri uygulanarak karşılaştırılması ve değerlendirilmesidir”.

Analitik inceleme tekniği doğru olarak ve yerinde kullanıldığı takdirde bağımsız denetçiler çok yararlı bir araç olarak kabul edilmektedir. Analitik inceleme tekniğinin uygulanması sırasında dikkat edilmesi gereken bir takım hususlar vardır. Bunlar (Bozkurt, 2000, s.76):

- Denetlenen işletmenin cari yılda incelemeye konu olan bilgileri,
- İlgili cari yıl bilgileri ile karşılaştırılacak işletme içi veya işletme dışı bilgiler,
- Denetçinin karar kriterleri,

Analitik inceleme tekniği denetim sürecinin her aşamasında uygulanabilir. Analitik inceleme tekniğine ilişkin işlemlerin; denetimin planlanması aşamasında mı, yürütülmesi aşamasında mı, yoksa denetimin tamamlanmasından hemen önce mi uygulanacağını denetçinin amacı belirler (Güredin, 1998, s.76).

Denetimin planlanması aşamasında analitik inceleme tekniğine başvurulması; çalışmanın zamanını, yapısını ve kapsamını belirlemede yardımcı olur. Planlama aşamasında bu tekniğin başarıyla uygulanması, denetçiye çalışmanın ilerleyen aşamalarına ilişkin önemli konuları özel olarak gözden geçirme fırsatı verir.

Denetimin yürütülmesi aşamasında analitik inceleme tekniğinden yararlanılacak ise; diğer denetim testleri ile birlikte kanıtları değerlendirme ve destekleyici kanıtların toplanmasında kullanılır. Analitik inceleme işlemlerinin bu aşamada kullanılması; denetçiye zaman, iş gücü ve maliyet tasarrufu sağlayarak diğer denetim testlerinin kullanılmasına olan ihtiyacı da azaltır.

Denetim tamamlanmasından önce raporlama aşamasında analitik incelemenin kullanılması ise; maddi hataların ve finansal problemlerin tespit edilmesine yardımcı olmaktadır (Kardeş, 1996, s.23).

Bağımsız denetim sırasında analitik inceleme yapılırken; genelde işletmenin ilgili yıla ait finansal tablolarından hesaplanan oranlar, önceki yılın oranlarıyla ve sektördeki diğer firmaların oranlarıyla karşılaştırılır (Yıldırım, 1999, s.130).

Bağımsız denetçi analitik incelemenin sonucunda beklenmeyen önemli sapmaların varlığını saptamış yada normal gözükmeyen önemli durumlara rastlamış ise bunların nedenlerini araştırmalıdır (Bayazıtlı, 1991, s.145).

Analitik inceleme tekniğinin kullanılması sırasında; a) Trend analizleri, b) Rasyo Analizleri, c) Ussalık Testlerinden yararlanır (Kardeş, 1996, s.24).

3.4.3 Denetim Yöntemleri

Bağımsız dış denetim yöntemleri; denetimi yapılan işletmenin, mali tablolarının doğruluğu ve güvenilirliği hakkında bir yargıya ulaşabilmek için yapılacak dış denetim faaliyetleri ile bunların yapılmasında izlenen yaklaşımlardır (Çömlekçi, 1978, s.17).

Dış denetim yöntemleri konusunda, genel kabul görmüş denetim standartları gibi bir liste yoktur. Çünkü her bağımsız dış denetimde yapılacak işler ve bunların yapılış şekilleri,

işletmenin yapısına, muhasebe uygulamasına, iç kontrol sisteminin varlığına ve işleyişine bağlı olarak değişiklik gösterir (Bayazıtlı, 1991, s.112).

Bağımsız denetim yöntemlerini; şekli denetim–maddi denetim, aralıklı denetim–örnekleme yoluyla denetim, ileriye doğru denetim – geriye doğru denetim, doğrudan denetim – dolaylı denetim olmak üzere dört ayrı grupta inceleyebiliriz (Yıldırım, 1999, s.133).

3.4.3.1 Şekli Denetim – Maddi Denetim

Şekli denetim; denetimi yapılan işletmenin muhasebe kayıtlarının şekil açısından uygunluğunu araştırmaya yönelik bir denetim türüdür (Güredin, 1998, s.99). Şekli denetim bir uygunluk denetimidir. Şekli denetimde amaç; işlemlerin belgelere dayalı olarak muhasebe ve finansal tablolar ilkeleri doğrultusunda kaydedilip, kaydedilmediğini, finansal tablo kalemlerine kadar yansımayan tutarların, tutar aktarmalarının ve mizanların doğruluğunu ve aralarında hesaben bir ilişki ve uygunluğun var olup olmadığını araştırmaktır (Bayazıtlı, 1991, s.113).

Şekli denetimde; işletmede bir kıymet hareketi meydana getiren olayların, belgelere dayalı bir şekilde muhasebe kayıtlarına yansıtılmış bulunup, bulunmadıkları ve muhasebenin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile yürürlükteki yasaların öngördüğü şekil şartlarına uygun tutulup, tutulmadığı belirlenmeye çalışılır (Güredin, 1998, s.99).

Maddi denetim; işletmeye ait varlıklarda değişiklik meydana getiren işlemlerin, gerçeğe ve amacına uygunluğu ile defter, hesap ve değerlendirme ölçüleri ışığında doğru olarak kaydedilip, kaydedilmediğini araştırır (Duman, 2001, s.68). Finansal tablo kalemlerine ait tutarların özünün, içeriğinin ve bilhassa değerlemesinin doğruluğu ile ekonomik açıdan olumlu olup, olmadığını araştıran işlemler kural olarak maddi denetim işlemleridir (Güredin, 1998, s.99).

Şekli ve maddi denetim işlemlerinin uygulama açısından kesin bir sınırlandırılmasının yapılması oldukça zordur. Ancak genellikle; faaliyet döneminde kapanış gününden önce yürütülen denetim çalışmaları şekli denetim niteliği taşırlar. Yıl sonunda yapılan denetimde ise şekli denetim ve maddi denetim yöntemleri iç içe girmiş durumdadır. Yıl sonu denetimleri genel olarak, şekli denetime dayandırılan bir maddi denetim şeklinde düşünülebilir (Bayazıtlı, 1991, s.114).

3.4.3.2 Aralıksız Denetim – Örneklemeye Yoluyla Denetim

Aralıksız denetim; denetimi yapılan işletmenin bir hesap dönemindeki muhasebe kayıtlarının ve belgelerinin teker teker gözden geçirilmesidir (Güredin, 1998, s.100). Aralıksız denetim yöntemi uygulayan bir bağımsız denetçi, faaliyet dönemi içindeki tüm kayıt ve belgeleri eksiksiz olarak inceler (Bayazıtlı, 1991, s.114).

Günümüzde aralıksız denetimin uygulanması zaman ve maliyet sınırlaması nedeniyle özellikle büyük ölçekli işletmeler için olanaksız hale gelmiştir. Bu nedenle aralıksız denetimin yerini örneklemeye yoluyla denetim almaya başlamıştır.

Örneklemeye yoluyla denetim yönteminde ise; belli bir zaman dilimi içinde gerçekleşen işlemlerle ilgili muhasebe kayıt ve belgelerinin tamamı yerine bunların belli ölçütlere göre seçilen kısmı değerlendirilir. Örnek olarak seçilen kısmın denetimi ise kendi içinde aralıksız olarak sürdürülür. Örneklemeye yoluyla denetim yöntemi, zaman ve maliyet tasarrufu sağlaması açısından kullanımına sıkça başvurulmuş bir yöntemdir (Bayazıtlı, 1991, s.114).

3.4.3.3 İleriye Doğru Denetim – Geriye Doğru Denetim

İleriye doğru denetim; işletmenin belgelerinden defter ve kayıtlarına ve oradan da finansal tablolarına doğru bir sıra takip edilerek yapılan bağımsız denetim yöntemidir (Güredin, 1998, s.101).

Geriye doğru dış denetim yönteminde ise; finansal tablolardan başlayıp defter kayıtlarına ve oradan da belgelere kadar devam eden bir denetim işlemi gerçekleştirilir. Bu yöntemde sonuç ve sonucun nasıl gerçekleştiği incelenir ve işlemler ile belgelere kadar gidilerek araştırılır (Bayazıtlı, 1991, s.115).

Geriye doğru denetim uygulamasında bağımsız denetçi işletmedeki muhasebe kayıtlarının eksiksiz bir biçimde, muhasebe ilkelerine uygun olarak yapılıp, yapılmadığını açık olarak saptayamaz. Bu nedenle kayıtların düzeni ve tamlığı araştırılmak istendiğinde veya bir yolsuzluk olasılığından şüphelenildiğinde ileriye doğru denetim yöntemine başvurulmalıdır (Güredin, 1998, s.102).

3.4.3.4 Doğrudan Denetim – Dolaylı Denetim

Doğrudan denetim yöntemi; herhangi bir işlemin ayrı ayrı ele alınarak tek tek incelenmesi yoluyla gerçekleştirilir (Yıldırım, 1999, s.134). Bu yöntemi uygulayan bağımsız denetçi; işletmede gerçekleşen her işlemi ele alır ve kayıtlara doğru bir şekilde geçirilip, geçirilmediğini, değerlemelerin doğru yapıp, yapılmadığını ve kapanış hesaplarına uygun bir biçimde yansıtılıp yansıtılmadığını karşılaştırma suretiyle tek tek inceler (Güredin, 1998, s.102).

Dolaylı denetim aynı özelliklere sahip veya birbirleriyle yakın ilişkisi olan hesaplar arasında toplam karşılaştırmaları yaparak bunlar arasında arasındaki uygunluğu araştıran bir dış denetim yöntemidir. Dolaylı denetim yöntemi ile; olaylarla ilgili muhasebe işlemlerini tek tek incelemek yerine faaliyet sonuçlarının toplamından hareket edilerek karşılaştırmalar yapılır (Bayazıtlı, 1991, s.116).

Dolaylı denetimde amaç; aralarında ekonomik ilişkiler olan çeşitli tutarların karşılaştırılarak denetçiye ekonomik bütünün doğruluğu hakkında bir fikir kazandırmaktır. Dolaylı denetim yönteminin kullanılması sayesinde daha bağımsız dış denetim işleminin başında denetçinin işlemler arasında boğulması önlenmiş olur. Fakat unutulmaması gereken bir nokta vardır ki; dolaylı denetim sonucu kazanılan bilgiler tam bir kesinlik taşımamaktadır ve bunlar sadece belirli sınırlar içinde değer taşırlar (Güredin, 1998, s.103).

3.5 Çalışma Kağıtları

Bağımsız denetçinin denetlenen işletmeden elde etmiş olduğu bilgileri, uyguladığı denetim prosedürlerini ve ulaştığı sonuçları göstermek için hazırlanmış olduğu sonuçları göstermek için hazırlanmış olduğu materyallerdir (Gürbüz, 1995, s.197).

Çalışma kağıtları; denetim programını, analizleri, notları, doğrulama isteği mektuplarını ve cevaplarını, denetçi tarafından elde edilen veya hazırlanmış işletme belgelerinin suretlerini ve cetvelleri kapsayabilir (Kepekçi, 2000, s.98).

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ (Seri X, No: 16) de çalışma kağıtları; “denetçinin izlediği denetim yöntem ve tekniklerini, uyguladığı denetim testlerini, topladığı bilgiler ve incelemelerle ilgili olarak ulaştığı sonuçları gösteren hazırlanması

zorunlu belgelerdir” şeklinde tanımlanmıştır (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ, Seri X, No:16, m.33).

Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 37. maddesinde de çalışma kağıtlarına ilişkin olarak SPK'nun yaptığı tanımlamanın aynısı yapılmıştır.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğin 34 maddesinde çalışma kağıtlarının içeriğinin nasıl olması gerektiğine yer verilmiştir. Buna göre;

- a) Çalışma kağıtları ait oldukları konuda, mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ne derece uygun hazırlanmış olduğu hususunda güven yaratacak şekilde açık olmalıdır,
- b) Her çalışma kağıdının bir başlığı olmalıdır,
- c) Çalışma kağıdında incelemenin koşullarına uygun olarak, bağımsız denetim programının ne ölçüde yerine getirildiği belirtilmeli ve iç kontrol sisteminin değerlendirilmesine yer verilmelidir,
- d) İyi bir dosyalamanın yapılabilmesi için çalışma kağıtları uygun bir düzende kodlanmalıdır,
- e) Tamamlanmış çalışma kağıtlarında yapılan bağımsız denetim işi, uygulanan denetim teknikleri ile önceden belirtilmemiş ilgili puantaj işaretleri ve sembollerin anlamları açıkça gösterilmeli ve yeterli açıklama yer almalıdır,
- f) Her çalışma kağıdında hazırlanma amacına uygun yeterli bilgi yer almalıdır,
- g) Gereken hallerde ulaşılan sonuç çalışma kağıdının altında öz ve açık olarak belirtilmelidir,

3.5.1 Çalışma Kağıtlarının Yararları

Çalışma kağıtları denetçinin denetim raporuna ulaşmasını sağlayan araçlardır ve bu nedenle denetim sırasında denetçilere sağladıkları çeşitli yararlar vardır. Çalışma kağıtlarının bazı yararları şu şekilde sıralanabilir (Bozkurt, 2000, s 75):

- Denetim raporunun hazırlanmasına esas teşkil ederler,
- İç kontrol sisteminin tanınması ve değerlendirilmesine yardımcı olurlar,

- Denetim çalışmalarının kesintisiz ve düzenli bir biçimde yürütülmesine olanak sağlarlar,
- Denetim sonrasında gerektiği zaman denetçi tarafından savunma aracı olarak kullanılırlar,
- Bilgi kaynağı olma özellikleri vardır,
- Daha sonra yapılacak olan denetim çalışmalarının planlanmasında yarar sağlarlar,

3.5.2 Çalışma Kağıdı Türleri

Yapılana denetim faaliyetlerinin amacı doğrultusunda değişik türde çalışma kağıtları düzenlenmekle birlikte, genel olarak çalışma kağıtları şu şekilde gruplandırılır (Gürbüz, 1995, s.200):

- Denetim raporu ve mali tablo taslakları,
- Denetim programı, iç kontrol anket soruları, akış şemaları ve denetim muhtıraları,
- Mizanlar,
- Düzeltme kayıtları ile ilgili çalışma kağıtları,
- Analizler, listeler ve hesaplamalarla ilgili çalışma kağıtları,
- Tutanaklar, sözleşmeler, kontratlar veya diğer önemli belgelerin suretleri veya özetleri,
- Denetimi yapılan işletmeden elde edilen yazılı belgeler,

3.5.3 Çalışma Kağıtlarında Kullanılan Denetim İşaretleri

Çalışma kağıtlarında yer alan ve denetçinin yapmış olduğu işlerin içerik ve kapsamını göstermek amacıyla kullanılan sembollere “denetim işareti” adı verilir (Bozkurt, 2000, s.80). Puantaj adı da verilen denetim işaretleri sayesinde çalışma kağıtlarında uzun açıklama yapma zahmetinden de kurtulunmuş olur. Bunun yanında yine denetim işaretleri; denetim çalışmalarının düzenli biçimde hızla yürütülmesine yardımcı olur (Gürbüz, 1995, s.80).

Genellikle denetçiler kendi belirledikleri denetim işaretlerini kullanırlar. Denetim işaretlerinin başlıcaları ve ne anlam ifade ettikleri Tablo 3.1’de görülebilir

Tablo 3.1: Denetim İşaretleri

Denetim İşaretleri	ANLAMI
√	Belgelerle Yevmiye Kayıtları Karşılaştırıldı
∅	Büyük defterler ile yevmiye kayıtları karşılaştırıldı
⊕	Doğrulamalar ile kayıtlar karşılaştırıldı
≠	Toplamların sağlanması yapıldı
≈	Mizanlar ile kayıtlar karşılaştırıldı

Kaynak: Nejat Bozkurt, Muhasebe Denetimi, Alfa Yayınları, 2000, s.80.

3.5.4 Çalışma Kağıtlarının Mülkiyeti ve Gizliliği

3.5.4.1 Çalışma Kağıtlarının Mülkiyeti

Bağımsız denetim çalışması sırasında hazırlanan her türlü denetim çalışma kağıdının mülkiyeti bağımsız denetçiye aittir. Bu kağıtlar denetim tamamlandıktan sonra tekrar kullanılmak üzere denetçi tarafından saklanır (Güredin, 1998, s.154).

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğin (Seri X, No:16) 33.maddesinde de bu husus "çalışma kağıtlarının mülkiyeti bağımsız denetim kuruluşuna aittir" denilerek belirtilmiştir.

Denetçiler bağımsız ve sözleşmeli olarak denetledikleri işletmeye hizmet ettiklerinden dolayı çalışma kağıtları denetim çalışmasının araçlarıdır. Bu nedenle denetlenen işletmenin çalışma kağıtları üzerinde bir talepte bulunma hakkı yoktur (Bozkurt, 2000, s. 83).

3.5.4.2 Çalışma Kağıtlarının Gizliliği

Meslek ahlakına ilişkin düzenlemelerde denetçi sır saklamakla yükümlü tutulmuştur. Profesyonel bir denetim anlaşması kapsamında, bağımsız denetçinin, müşterinin izni olmadan herhangi bir yoldan başkasına bilgi aktarması yasaklanmıştır. Denetçi ile müşterisi arasında karşılıklı güven ve saygıya dayanan bir ilişki vardır. Çalışma kağıtlarının mesleki standarda aykırı olarak bir başkasına aktarılması, aradaki güven ve saygıyı sarsar. Denetçinin çalışma kağıtlarını bir başkasına aktarabilmesi için mutlaka müşterinin iznini alması gerekir (Güredin, 1998, s.154).

Denetçi denetim sırasında ve raporunu verdikten sonrada hiçbir şekilde çalışma kağıtlarında yer alan bilgileri açıklamamalıdır ve göstermemelidir. Ancak bunları, yetkili vergi inceleme elemanlarına, gerektiğinde mahkemeye ve denetimi yapılan işletmeye açıklayabilir (Gürbüz, 1995, s.219).

3.6 Denetim Bulgularının Raporlanması

Denetim raporu; denetçinin denetlediği işletmeyle ilgili olarak yaptığı incelemeler sonucunda finansal tabloların işletmenin finansal durumunu yansıtıp yansıtmadığı ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlenip düzenlenmedikleri konusunda ulaştığı görüşü açıklama olanağı bulduğu bir belgedir (Çömlekçi, 1997, s.157).

Genel kabul görmüş denetim standartlarına göre işletmenin finansal tablolarının gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığı konusunda ki denetim raporu, işletmenin içinde bulunduğu değişik durumlara göre değişik biçimlerde düzenlenir. Aynı zamanda genel kabul görmüş denetim raporlarının aynı şartlar altında düzenleme içinde olması koşulu da aranır (Bayazıtlı, 1991, s.210).

Bağımsız dış denetim raporları; denetimi yapılan işletmenin yıllık faaliyet raporunda yayınlanır ve böylece yıllık faaliyet raporunda finansal tablolar ve diğer bilgilerin yanında bağımsız dış denetim raporu da muhasebe bilgilerinden yararlananlara ulaşmış olur (Kepekçi, 2000, s.200).

Ülkemizde bağımsız denetim raporlarına ilişkin olarak Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetim Hakkında Tebliğin 35.maddesinde ; 1) Olumlu görüş bildiren rapor, 2) Şartlı görüş bildiren rapor , 3) Olumsuz Görüş Bildiren Rapor ve 4) Görüş Bildirmekten Kaçınma şeklinde dört tip rapor düzenlenebileceği belirtilmiştir ve denetçi raporunu düzenlerken bu dördünden birisine uymak zorundadır denilmiştir (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ, m.35).

Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 59. maddesinde de denetim raporuna ilişkin açıklamalara yer verildiğini görüyoruz. Buna göre 59.maddede denetim raporları meslek mensubunun görüşüne göre; olumlu rapor, şartlı denetim raporu veya olumsuz rapor şeklinde düzenlenir denilmiştir.

Denetim raporları genellikle yazılı olarak düzenlenirler. Özellikle finansal tablo denetimlerinde biçimi önceden belirlenmiş olan denetim raporları düzenlenir. Bu açıdan ele alındığı zaman denetim raporları; kısa şekilli denetim raporları ve uzun şekilli denetim raporları olmak üzere ikiye ayırabiliriz (Bozkurt, 2000, s.365).

Diğer adıyla standart rapor denilen kısa şekilli denetim raporu denetçiler tarafından en çok kullanılan rapor türüdür. Bu rapor türü; belirli finansal tablolarla ilgili olarak yapılan bir incelemenin genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak yürütülmüş olduğunu ve işletmenin finansal durumunu dürüst olarak yansıttığını açıklayan bir rapor türüdür (Güredin, 1998, s.45).

Standart raporlar tüm işletme ilgilileri için düzenlenir ve yayımlanırlar (Bozkurt, 2000, s.366).

Standart denetim raporu 5 bölümden meydana gelir.

Raporun ilk bölümü raporun başlığıdır. SPK' nun yayınladığı raporlar; "..... A Ş.nin HESAP DÖNEMİNE AİT BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU" başlığını taşır (Gürbüz, 1995, s.219).

Standart raporun ikinci bölümünde denetimin kapsamı açıklanır. Bu bölümde denetçi incelediği finansal tabloları belirtir ve çok genel olarak denetim sırasında ne tür işlemlerin yapılmış olduğu konusunda rapor yararlanıcılarına bilgi verir (Güredin, 1998, s.47). Kapsam bölümünde genel olarak yer alan bilgiler şunlardır (Gürbüz, 1995, s.230):

- Denetlenen işletmenin adı,
- İncelenen mali tabloların türü,
- Mali tabloların ait olduğu tarih veya dönem,
- Denetimin genel kabul görmüş denetim standartlarına göre yapılmış olduğu,
- Gerekli görülen diğer denetim çalışmalarının yapıldığı,

Standart raporun üçüncü bölümü ise denetçi görüşünün bildirildiği bölümdür. Bu bölümde denetçi denetim çalışması sonucu ulaştığı görüşü açıklar ve şu bilgiler yer alır (Bozkurt, 2000, s.369):

- Bu bölümü oluşturan cümleler "Görüşümüze göre..." ibaresi ile başlar,

- İşletmenin çalışmalarında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak çalıştığı,
- İncelenen dönemdeki muhasebe politikalarının önceki yıllarla uyum içinde ve karşılaştırılabilir olduğu,
- Aksi belirtilmedikçe finansal tablolarda yer alan açıklamaların yeterli düzeyde olduğu,

Raporun dördüncü bölümünde denetim raporunun düzenlendiği tarih yer alır. Denetçinin sorumluluğu bu tarihten sonrasını kapsamamaktadır (Yıldırım, 1999, s.143).

Raporun son bölümünde ise imza kısmı yer alır. Denetim raporunda yer alan imza denetim çalışmasının uzman kişi veya kişilerce yürütülüp tamamlanmış olduğunu ifade eder (Güredin, 1998, s.49). Denetim raporu bizzat "sorumlu başdenetçi" tarafından imzalanmalıdır (Gürbüz, 1995, s.230).

Raporda olumlu görüş bildirilecekse yukarıda bölümlerini açıkladığımız standart rapor aynen kullanılır. Gerek görüldüğü takdirde standart rapora bir açıklama bölümü de eklenebilir. Bildirilen görüş olumsuzsa, şartlı görüşse veya herhangi bir görüş bildirilemiyorsa rapora mutlaka açıklama bölümü eklenmelidir (Yıldırım, 1999, s.143).

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğin 35 maddesinde, raporun açıklama bölümünde belirtilmesi gereken hususlar şöyle açıklanmıştır:

Bağımsız denetim raporunun açıklama bölümünde;

- a) Olumlu görüş içeren raporda; bu görüşü etkilemeyen, ancak ilgililerin dikkatine sunulması gereken hususlara (önceki yıl mali tablolarının denetlenmemiş olması, aralarında ortaklık ilişkisi bulunan holding veya grup şirketleriyle veya ortaklıklarla yapılan önemli işlemler, müşteri yönetiminin yaptığı diğer açıklamaların mali tablolar ile uyumsuzluk içinde olması, ortaklığın kullandığı hammadde piyasasında tek satıcı veya ürettiği mamullerin pazarında tek alıcının olması, ortaklığı doğrudan etkileyebilecek mevzuat ve teknoloji değişiklikleri gibi).
- b) Olumsuz görüş içeren raporda, olumsuz görüşe yol açan nedenler ile bunların mali tablolar üzerindeki etkilerine,
- c) Şartlı görüş içeren raporda, görüşün dayanağını oluşturan aykırılıklara,
- d) Görüş bildirmekten kaçınma halinde, kaçınmaya yol açan nedenlere yer verilemesi şarttır.

Bağımsız denetçiler denetim çalışması sonucunda mutlaka dört görüşten birisini denetim raporunda bildirmek zorundadır. Bunlar; olumlu görüş bildirme, şartlı görüş bildirme, olumsuz görüş bildirme ve görüş bildirmekten kaçınmadır.

Bağımsız denetçi denetim çalışması sonucunda genel olarak "olumlu" bir yargıya ulaşmışsa raporunda olumlu görüş bildirir. Denetçi genellikle şu şartların gerçekleşmesi halinde raporunda olumlu görüş bildirir (Gürbüz, 1995, s.225):

- a) Genel kabul görmüş denetim standartlarına denetim sürecinin tüm aşamalarında uyulmuştur ,
- b) Bağımsız denetçi denetim işlemlerini, çalışma alanı ile ilgili denetim standartlarına yürütmüş ve yeterli miktarda kanıt toplamıştır,
- c) Muhasebe politika ve ilkelerinin uygulanması tutarlıdır,
- d) İletme finansal tabloları genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun bir biçimde hazırlanmıştır,
- e) Finansal tablolar yeterli açıklıkta düzenlenmiştir,
- f) Geleceğe ilişkin, finansal tabloları etkileyebilecek anormal belirsizlikler yoktur,
- g) Finansal tabloların düzenlenmesinde yasalara herhangi bir aykırılık yoktur,

Bağımsız denetçinin çalışmasının sınırlandırılması, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin bazı alanlarda uygulanmaması, birbirini izleyen yıllar arasında muhasebe ilkelerindeki uyumsuzluk olması ve denetçinin finansal tabloların gereğince hazırlandığı hakkında olumlu görüş bildirmesine kısmen engel teşkil eden olağanüstü durumlardan birinin varlığı halinde genel kabul görmüş denetim standartları uyarınca şartlı görüş verilmesi zorunludur (Bayazıtlı, 1991, s 218)

Bağımsız denetçilerin şartlı görüş bildirmelerinin nedenleri şu şekilde sıralanabilir (Gürbüz, 1995, s.226):

- Denetlenen işletme tarafından denetimin kapsamı sınırlandırılmıştır,
- Gerek denetçinin gerekse denetlenen işletmenin kontrolü dışındaki nedenlerle denetçi, denetim çalışmalarını gerektiği gibi yapamamış veya önemli kanıtları elde edememiştir,
- Denetlenen işletme finansal tablolarını genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun bir şekilde hazırlamamıştır,

- Finansal tablolarda kullanılan muhasebe ilkelerinin uygulanmasında bir tutarsızlık mevcuttur,
- Finansal tablolar gereğince açık ve anlaşılır değildir,
- Geleceğe yönelik olarak finansal tabloları etkileyebilecek önemli belirsizliklerin mevcut olması,
- Yasalara aykırılıkların bulunması,

Bağımsız denetçi denetim işlemi sonucunda finansal tabloların bir bütün olarak genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyumlu bir şekilde işletmenin mali durumu ve faaliyet sonuçlarını doğru olarak yansıtmadığı görüşüne varırsa, görüşünü olumsuz şekilde bildirir (Kepekçi, 2000, s.209).

Genel olarak denetçiyi olumsuz görüş bildirmeye iten nedenler şunlardır (Güredin, 1998, s.53):

- Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden sapmalar,
- Tam açıklama kuralına uyulmaması,
- Muhasebe ilkelerinde kabul edilemeyecek derecede değişiklik yapılması

Olumsuz bir görüş bildiren bir denetçi; bu görüşü bildirme nedenlerini raporunda açıkça belirtmelidir. Denetçinin bildireceği "olumsuz" görüş, denetlenen işletmeyi güç bir durumla karşı karşıya bırakacağı için, denetçi, bu görüşü bildirirken çok dikkatli davranmalı ve görüşünü sağlam kanıtlarla ispatlamalıdır. Ayrıca denetçinin raporundaki açıklamaları arasında çelişki olmamalı ve şüpheye yol açmamalıdır (Gürbüz, 1995, s.227).

Denetçinin ve müşterinin iradesi dışında oluşan ve çalışma alanını sınırlayan önemli bir hususun var olması durumunda ise denetçi herhangi bir görüş bildirmekten kaçınabilir. Bu durumda görüş bildirmenin mümkün olmadığına ilişkin rapor düzenlenir.

Denetçinin denetim işlemi sonucunda bir görüşe ulaşmasını engelleyen nedenler şunlardır (Güredin, 1998, s.54):

- Denetim kapsamının şartlı bir görüş dahi bildirilemeyecek kadar önemli ölçüde sınırlandırılmış olması,
- Finansal tablolarda yer alan önemli bir kalem hakkında yeterince bilgi toplanamaması,
- İşletmenin geleceği ile ilgili önemli belirsizlikler,
- İşletmede iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışmaması hali.

4.BÖLÜM

TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM SÜRECİNİN İŞLEYİŞİ VE UYGULAMADA KARŞILAŞILAN SORUNLARA İLİŞKİN BİR DEĞERLENDİRME

4.1 Araştırmanın Amacı ve Önemi

Araştırmanın amacı; günümüz ekonomik koşullarında işletmeler için kaçınılmaz bir ihtiyaç haline gelen bağımsız dış denetimin ülkemizde nasıl yürütüldüğünü, hangi örgütlenmenin bu konuda daha etkili olduğunu, denetim sırasında hangi standartların ölçü olarak alındığını ve ülkemizdeki standartların denetim için yeterli olup olmadığını, uygulamada karşılaşılan sorunların denetim firmaları için ne derece önemli olduğunu ve ülkemizdeki düzenlemelerin uluslar arası düzenlemelerle uyumlu olup olmadığını ortaya koymaktır.

Ekonomik koşulların her geçen gün değişmesi, iş dünyasında hızla artan rekabet ve ülkemizde uluslar arası düzeyde faaliyet gösteren işletmelerin sayısının giderek artması ve bunların gerek ülke sınırları içinden gerekse ülke sınırları dışından kaynak bulma ihtiyacının artması bağımsız dış denetim faaliyetinin kaçınılmaz bir gereksinim olmasına neden olmuştur. Çünkü işletmelerin, kaynak talebinde buldukları işletmelerin kendilerinden talep ettiği finansal durumları ve muhasebe verilerine ilişkin bilgileri tam, doğru ve güvenilir olarak sunmaları gereklidir. Bu güvenilirliğin günümüz koşullarında sağlanması da ancak bağımsız dış denetim faaliyeti ile mümkün olmaktadır.

4.2 Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Araştırmamız durum saptamaya yönelik tanımlayıcı bir araştırma dır. Araştırmamızda yukarıda sayılan amaçlara ulaşabilmek için veri toplama aracı olarak anket yöntemi kullanılmıştır

Araştırmanın ana kütesini Sermaye Piyasası Kurulunun Bağımsız Dış Denetimle Yetkilendirdiği 78 tane Bağımsız Dış Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Firması oluşturmaktadır. Bu firmaların tamamına ulaşılmaya çalışılmış ancak 28 tane firma kendilerine anket gönderilmesini istememiştir. Bu nedenle geriye kalan 50 firmaya faks ve e-mail yoluyla anketler gönderilmiştir. Anketlerden 25 tanesi geri gelmiş olup geri dönüş oranı %50'dir. Anket gönderilen diğer 25 firma ise zaman kısıtı ve ankette yer alan sorulara

ilişkin bilgilerin firma dışına sızdırılmaması gerektiğini sebep göstererek ankete cevap vermemişlerdir. Araştırma ankete yanıt veren 25 firmaya ilişkin verilerin toplanması, analizi ve çözümlenmesine dayanmaktadır.

Anketi cevaplandıran firmalardan elde edilen veriler SPSS ortamına yüklenerek, frekans tabloları ve çapraz tablolar elde edilmiştir. Elde edilen tabloların analiz edilmesi ve yorumlanmasıyla araştırma sonuçlarına ulaşılmıştır.

4.3 Araştırmada Elde Edilen Bulguların Yorumlanması

4.3.1 Anket Formunu Cevaplandıran Denetçi ve Denetim Firmalarına İlişkin Özellikler

Anketi Cevaplandıranların Firmalarda Üstlendikleri Görevler: Anketi cevaplandıran denetçilerin firmalarda üstlendikleri görevlere ilişkin aşağıdaki bilgiler elde edilmiştir.

Tablo 4.1: Anketi Cevaplandıran Denetçilerin Firmada Üstlendikleri Görevler

GÖREVLER	SAYI	YÜZDE
Sorumlu Ortak Başdenetçi	6	%24,0
Denetçi	6	%24,0
Denetim Müdürü	2	%8,0
Yönetim Kurulu Başkanı	3	%12,0
Kıdemli Denetçi	2	%8,0
Yeminli Mali Müşavir	3	%12,0
Partner	2	%8,0
Denetçi Yardımcısı	1	%4,0
Toplam	25	%100,0

Tablo 4.1’de görüldüğü gibi araştırmamıza katılan denetçilerin %24’ü “Sorumlu ortak başdenetçi”, %24’ü “denetçi”, %8’i “denetim müdürü”, %12’si “yönetim kurulu başkanı”, %8’i “kıdemli denetçi”, %12’si “yeminli mali müşavir”, %8’i “partner” ve %4’ü de “denetçi yardımcısı”dır.

Anketi Cevaplandıran Kişilerin Mezun Oldukları Okul: Anketi cevaplandıran denetçilerin mezun oldukları okullara ilişkin olarak aşağıdaki bilgiler elde edilmiştir.

Tablo 4.2: Anketi Cevaplandıran Denetçilerin Mezun Oldukları Üniversite

Mezun Olunan Üniversite	SAYI	YÜZDE
Ankara Üniversitesi	6	%24,0
İstanbul Üniversitesi	9	%36,0
Marmara Üniversitesi	4	%16,0
Gazi Üniversitesi	1	%4,0
İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi	1	%4,0
Dokuz Eylül Üniversitesi	1	%4,0
Yurtdışı-İngiltere	1	%4,0
Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi	1	%4,0
Anadolu Üniversitesi	1	%4,0
Toplam	25	%100,0

Tablo 4.2’de görüldüğü gibi araştırmamıza katılan denetçilerin; %24’ü “Ankara Üniversitesi”, %36’sı “İstanbul Üniversitesi”, %16’sı “Marmara Üniversitesi”, %4’ü “Gazi Üniversitesi”, %4’ü “İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi”, %4’ü “Dokuz Eylül Üniversitesi”, %4’ü “İngiltere’de bir üniversite”, %4’ü “Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi” ve %4’ü de “Anadolu Üniversitesi” mezunudur.

Denetçilerin Mezun Oldukları Bölüm: Araştırmamıza katılan denetçilerin mezun oldukları bölümlere ilişkin aşağıdaki bilgiler elde edilmiştir.

Tablo 4.3: Anketimizi Cevaplandıran Denetçilerin Mezun Oldukları Bölüm

Mezun olunan Bölümler	SAYI	YÜZDE
İktisat	9	%36,0
İşletme	10	%40,0
Maliye	4	%16,0
Kamu Yönetimi	1	%4,0
Çalışma Ekonomisi	1	%4,0
Toplam	25	%100,0

Tablo 4.3’te görüldüğü gibi araştırmamıza katılan denetçilerin; %36’sı “İktisat”, %40’ı “İşletme”, %16’sı “Maliye”, %4’ü “Kamu yönetimi”, ve %4’ü de “Çalışma ekonomisi” bölümü mezunudur.

Denetçilerin Meslekte Çalıştıkları Süre: Araştırmamıza katılan denetçilerin ne kadar süredir denetim mesleğinde olduklarına ilişkin aşağıdaki bilgiler elde edilmiştir.

Tablo 4.4: Denetçilerin Meslekte Geçen Süreleri

MESLEKTE GEÇEN SÜRE	SAYI	YÜZDE
1-5 yıl	6	%24,0
6-10 yıl	7	%28,0
11-15 yıl	6	%24,0
16-20 yıl	1	%4,0
21-25 yıl	1	%4,0
25 yıldan fazla	4	%16,0
Toplam	25	%100,0

Tablo 4.4'te görüldüğü anketimize katılan denetçilerin; %24'ü 1-5 yıl arası, %28'i 6-10 yıl arası, %24'ü 11-15 yıl arası, %4'ü 16-20 yıl arası, %4'ü 21-25 yıl arası ve %16'sı da 25 yıldan daha fazla süredir denetim mesleğini çeşitli firmalarda sürdürmektedir.

Denetim Firmalarının Sermaye Yapıları: Araştırmamıza katılan denetim firmalarının sermaye yapılarına ilişkin olarak aşağıdaki bilgiler elde edilmiştir.

Tablo 4.5: Denetim Firmalarının Sermaye Paylarına İlişkin Frekans Tablosu

DENETİM FİRMALARININ SERMAYE YAPISI	SAYI	YÜZDE
Yabancı Sermaye Payı Var	0	%0,0
Yabancı Sermaye Payı Yok	25	%100,0
Toplam	25	%100,0

Tablo 4.5'te görüldüğü gibi anketimize cevap veren denetim firmalarının tamamı yerli sermaye ile çalışmaktadır.

Yabancı İşletme Denetimi: Araştırmamıza katılan firmaların yabancı işletmelerinin de denetimini yapıp yapmadıklarına ilişkin olarak aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır.

Tablo 4.6: Yabancı İşletme Denetimi

YABANCI İŞLETME DENETİMİ	SAYI	YÜZDE
Yabancı İşletmelerin Denetimi Yapılıyor	11	%44,0
Yabancı İşletmelerin Denetimi Yapılmıyor	14	%56,0
Toplam	25	%100,0

Tablo 4.6' da görüldüğü gibi ankete cevap veren denetim firmalarının %44'ü yabancı işletmelerin de denetimini yaptıklarını, %56'sı ise yabancı işletme denetimi yapmadıklarını belirtmişlerdir.

Firmaların Denetim Dışında İşletmelere Sundukları Diğer Hizmetler: Araştırmamıza katılan denetim firmalarının, denetim dışında işletmelere sundukları diğer hizmetlere ilişkin aşağıdaki bilgilere elde edilmiştir.

Tablo 4.7: Denetim Dışında İşletmelere Yardımcı Olunan Konuların Oransal Dağılımı

Denetim Dışında İşletmelere Yardımcı Olunan Konular	SAYI	YÜZDE
Vergi konusunda danışmanlık yapmak	18	%29,1
Muhasebe sistemini kurmak yada mevcut sistem hakkında önerilerde bulunmak	15	%24,2
İşletmelere yönetim danışmanlığı yapmak	8	%12,9
Kamu kuruluşlarının işletmelerden talep bilgi ve belgelerin onaylanması işlemini yürütmek	13	%20,9
Diğer	8	%12,9
Toplam	62	%100,0

Tablo 4.7'de görüldüğü gibi denetim firmaları işletmelere denetim dışında, %29,1 oranında vergi konusunda, %24,2 oranında muhasebe sistemlerini kurmak yada mevcut sistemlerini inceleyerek önerilerde bulunmak konusunda, %20,9 oranında kamu kuruluşlarının istediği belgelerin onayı konusunda ve %12,9 oranında da işletmelere yönetim danışmanlığı konusunda yardımcı olduklarını belirtmişlerdir. %12,9 oranında işaretlenen diğer seçeneğinde işletmelere yardımcı olunan konular ise şu şekilde belirtilmiştir: işletmelerin iç kontrol sistemlerini kurmak, iç denetim raporları hazırlamak, tam tasdik

kapsamında denetim, şirket kuruluşları ve yatırım teşvikleri, serbest bölgeler ile ilgili uygulamalar ve kariyer planlaması şeklindedir.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşıldığı gibi anketimizi cevaplandıran denetim firmalarının tamamı bağımsız dış denetim dışında işletmelere başka konularda da yardımcı olmaktadır. Firmaların denetim dışında işletmelere en çok yardımcı olduğu konunun ise vergi ile ilgili konular olduğunu görüyoruz. Bu da bize ülkemizde yapılan bağımsız dış denetim uygulamaları sırasında vergi denetiminin daha çok ön planda olduğunu gösteriyor.

4.3.2 Bağımsız Dış Denetim ve Muhasebe Standartları İle Ülkemizdeki Düzenlemelere İlişkin Bulguların Değerlendirilmesi

Bağımsız Denetimde Ölçü Alınan Standartlar: Araştırmamıza katılan denetim firmalarının bağımsız dış denetim faaliyetleri sırasında ölçü aldıkları standartlara ilişkin olarak aşağıdaki bilgiler elde edilmiştir.

Tablo 4.8:Denetim Firmalarının Bağımsız Denetimde Ölçü Aldığı Standartlar

BAĞIMSIZ DENETİMDE ÖLÇÜ ALINAN STANDARTLAR	SAYI	YÜZDE
Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	15	%25,4
Uluslar arası Denetim Standartları	11	%18,6
8. Yönerge de Belirtilen Standartlar	1	%1,9
SPK Mevzuatında Belirtilen Standartlar	18	%30,5
3568 Sayılı Kanunda Belirtilen Standartlar	14	%23,6
Toplam	59	%100,0

Tablo 4.8’de görüldüğü gibi firmalar ölçü aldıkları standartlara ilişkin olarak; %25,4 oranında “genel kabul görmüş denetim standartları”, %18,6 oranında “uluslararası denetim standartları”, %1,9 oranında “8. Yönerge de belirtilen standartlar”, %30,5 oranında “SPK mevzuatında belirtilen standartlar” ve %23,6 oranında da “3568 Sayılı Kanunda belirtilen standartlar” yanıtını vermişlerdir.

Yukarıdaki açıklamalarımızdan da görüldüğü gibi bağımsız denetim firmalarının en ağırlıklı olarak ölçüt aldığı standartlar Sermaye Piyasası Kurulunun belirlediği standartlar ve genel kabul görmüş denetim standartlarıdır. Burada genel kabul görmüş denetim standartlarının yüksek oranda ölçüt kabul edilmesi zaten bağımsız denetim faaliyeti için

olması gereken bir durumdur. Sermaye Piyasasının belirlediği standartların denetçiler tarafından ağırlıklı olarak ölçüt kabul edilmesi ise daha önce 2.bölümde denetim standartlarını karşılaştırırken de incelediğimiz gibi Sermaye Piyasası Kurulu'nun bağımsız dış denetime ilişkin standartlarının ve düzenlemelerinin genel kabul görmüş denetim standartlarıyla daha çok uyumlu olmasından kaynaklanmaktadır.

Denetlenen İşletmelerin Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyumu: Araştırmamıza katılan denetim firmalarının denetledikleri işletmelerin uluslar arası muhasebe standartlarını uygulayıp uygulamadıklarına ilişkin olarak aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir.

Tablo 4.9: Denetlenen İşletmelerin Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyumu

Uluslar arası Muhasebe Standartlarına Uyum Durumu	SAYI	YÜZDE
Tamamen Uyumlu	3	%12,0
Kısmen Uyumlu	22	%88,0
Toplam	25	%100,0

Tablo 4.9'da görüldüğü gibi, ankete cevap veren firmalardan %12'si denetledikleri işletmelerin muhasebe sistemlerinin uluslar arası muhasebe standartlarına tamamen uyumlu olduğunu, %88'i ise kısmen uyumlu olduğunu belirtmişlerdir. Anketimizde bu soruya ilişkin "uyumsuzdur" seçeneği de bulunmasına rağmen hiçbir firma bu seçeneği işaretlememiştir.

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları İle 3568 Sayılı Kanunda Yer Alan Denetim Standartlarının Karşılaştırılması: 3568 Sayılı Kanunda yer alan standartların genel kabul görmüş denetim standartlarına uyumuna ilişkin denetim firmalarının görüşleri ile ilgili olarak aşağıdaki bilgiler elde edilmiştir.

Tablo 4.10: 3568 Sayılı Kanunda Yer Alan Denetim Standartlarının Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarıyla Uyum Durumu

3568 Sayılı Kanundaki Düzenlemeler GKGDS'yla Uyumludur	SAYI	YÜZDE
Tamamen Katılıyorum	1	%4,0
Kararsızım	13	%52,0
Katılmıyorum	11	%44,0
Toplam	25	%100,0

Tablo 4.10'da görüldüğü gibi bu soruya denetim firmalarının %4'ü tamamen katılıyorum, %52'si kararsızım, %44'ü de katılmıyorum cevabını vermişlerdir. Anketimizde bu soruya ilişkin katılıyorum şıkkı da bulunmakta olup hiçbir firma bu şıkkı işaretlememişlerdir.

Denetim firmalarının büyük bir çoğunluğu bu konuda herhangi bir fikre sahip değilken, geriye kalan kısmın büyük çoğunluğu ise 3568 Sayılı Kanun ile genel kabul görmüş denetim standartları arasında uyum olmadığını düşünmektedir. Firmaların bu düşünceleri de genel kabul görmüş denetim standartları ile ülkemizdeki standartların karşılaştırılması sırasında belirttiğimiz 3568 Sayılı Kanundaki standartların genel kabul görmüş standartlarına oranla çok yüzeysel ve yetersiz kaldığı düşüncemizi desteklemektedir.

SPK Mevzuatında Yer Alan Denetim Standartları İle Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının Karşılaştırılması: SPK mevzuatında yer alan standartların genel kabul görmüş denetim standartlarına uyumu konusunda denetim firmalarının görüşlerine ilişkin aşağıdaki bilgiler elde edilmiştir.

Tablo 4.11: SPK Mevzuatındaki Standartların Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları İle Uyum Durumu

SPK'nun Denetime İlişkin Düzenlemeleri GKGDS İle Uyumludur	SAYI	YÜZDE
Tamamen Katılıyorum	1	%4,0
Katılıyorum	8	%32,0
Kararsızım	11	%44,0
Katılmıyorum	5	%20,0
Toplam	25	%100,0

Tablo 4.11'de görüldüğü gibi bu soruya firmalar; %4 oranında tamamen katılıyorum, %32 oranında katılıyorum, %44 oranında kararsızım ve %20 oranında da katılmıyorum yanıtını vermişlerdir.

Firmaların büyük bir oranının bu konuda herhangi bir fikre sahip olmadığı görülüyor. Geriye kalanların büyük bir çoğunluğu ise SPK'nun yaptığı düzenlemelerin genel kabul görmüş denetim standartları ile uyumlu olduğunu düşünmektedir. Firmaların bu düşüncelerinin, genel kabul görmüş denetim standartları ile SPK'nun denetime ilişkin standartlarını karşılaştırmamız sonucu elde ettiğimiz SPK'nun standartlarının büyük ölçüde

genel kabul görmüş denetim standartlarıyla uyumlu olduğu durumuyla da paralellik taşımaktadır.

SPK ve 3568 Sayılı Kanunda Yer Alan Standartların Yeterlilik Açısından Değerlendirilmesi: SPK ve 3568 Sayılı Kanunda yer alan denetim standartlarının bağımsız dış denetimin tam ve eksiksiz olarak gerçekleştirilebilmesi için yeterli olup olmadığı konusunda denetim firmalarının görüşlerine ilişkin olarak aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır.

Tablo 4.12: SPK ve 3568 Sayılı Kanunda Yer Alan Standartların Bağımsız Denetim İçin Yeterliliği

SPK ve 3568 Sayılı Kanunda yer alan standartlar denetim için yeterlidir	SAYI	YÜZDE
Tamamen Katılıyorum	1	%4,0
Katılıyorum	11	%44,0
Kararsızım	3	%12,0
Katılmıyorum	10	%40,0
Toplam	25	%100,0

Tablo 4.12’de görüldüğü gibi bu konuya ilişkin olarak araştırmamıza katılan denetim firmalarının; %4’ü tamamen katılıyorum, %44’ü katılıyorum, %12’si kararsızım ve %40’ı da katılmıyorum yanıtını vermişlerdir.

Yukarıdaki açıklamalardan da görüldüğü gibi araştırmamıza katılan denetim firmalarının yarısı ülkemizdeki standartların yeterli olduğunu düşünürken yarısı ise denetim standartlarının yeterli olduğuna inanmamaktadır.

Meslek Özen ve Titizlik Standardının Yeterince Uygulanıp Uygulanmadığının Değerlendirilmesi: Ülkemizde mesleki özen ve yeterlilik standardının uygulanma durumuna ilişkin denetim firmalarının görüşleri aşağıdaki gibidir.

Tablo 4.13’te görüldüğü gibi bu soruya araştırmamıza katılan denetim firmalarının %8’i tamamen katılıyorum, %36’sı katılıyorum, %28’i kararsızım ve %28’i de katılmıyorum yanıtını vermişlerdir.

Tablo 4.13: Mesleki Özen ve Titizlik Standardının Uygulanma Durumu

Mesleki Özen ve Titizlik Standardı Yeterince Uygulanmaktadır	SAYI	YÜZDE
Tamamen Katılıyorum	2	%8,0
Katılıyorum	9	%36,0
Kararsızım	7	%28,0
Katılmıyorum	7	%28,0
Toplam	25	%100,0

Mesleki özen ve titizlik standardına uyum bağımsız dış denetimin kalitesi ve denetimin istenilen amaca ulaşabilmesi için büyük bir önem taşımaktadır. Araştırmamıza katılan firmaların bu konuya ilişkin cevaplarını değerlendirdiğimiz zaman; firmaların yarısından fazlasının bu konuda kararsız ve bu konuya gereken önemin verilmediği düşüncesinde olduklarını görüyoruz. Buda bize gösteriyor ki mesleki özen ve titizlik standardı ülkemizde henüz gerektiği gibi uygulanmamaktadır.

Mesleki Ahlak ve Davranış Kurallarına İlişkin Standartların Değerlendirilmesi: AICPA tarafından yayınlanan mesleki ahlak ve davranış kurallarına ilişkin standartlara SPK ve 3568 Sayılı Kanunda gereken önemin verilip verilmediğine ilişkin aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir.

Tablo 4.14: Mesleki Ahlak ve Davranış Kurallarına İlişkin Standartların SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Kanundaki Durumu

SPK Mevzuatı ve 3568 Sayılı Kanunda Mesleki Ahlak Ve Davranış Kurallarına İlişkin Standartlara Gereken Önem Verilmemiştir	SAYI	YÜZDE
Tamamen Katılıyorum	1	%4,0
Katılıyorum	7	%28,0
Kararsızım	9	%36,0
Katılmıyorum	8	%32,0
Toplam	25	%100,0

Tablo 4.14'te görüldüğü gibi bu soruya araştırmamıza katılan denetim firmaları tarafından; %4 oranında tamamen katılıyorum, %2 oranında katılıyorum, %36 oranında kararsızım ve %32 oranında da katılmıyorum cevabı verilmiştir.

Denetim firmalarının bu soruya verdikleri yanıtlardan ve daha önce yaptığımız açıklamalardan da anlaşıldığı gibi ülkemizde mesleki ahlak ve davranış kurallarına ilişkin standarda gereken önem verilmemektedir.

Ülkemizdeki Düzenlemelerin Avrupa Birliği Sekizinci Yönergesi Uyumlaştırılması: Ülkemizde yer alan uygulamaların sekizinci yönerge uyumlu hale getirilmesi gerektiği düşüncemize ilişkin olarak denetim firmalarından aşağıdaki yanıtlar alınmıştır.

Tablo 4.15: Ülkemizdeki Bağımsız Dış Denetime İlişkin Düzenlemelerin Sekizinci Yönerge İle Uyumlaştırılması

BDD'e İlişkin Düzenlemeler 8.Yönerge İle Uyumlu Hale Getirilmelidir	sayı	Yüzde
Tamamen Katılıyorum	5	%20,0
Katılıyorum	13	%52,0
Kararsızım	5	%20,0
Katılmıyorum	2	%8,0
Toplam	25	%100,0

Tablo 4.15'te görüldüğü gibi bu soruya araştırmamıza katılan denetim firmaları; %20 oranında tamamen katılıyorum, %52 oranında katılıyorum, %20 oranında kararsızım ve %8 oranında da katılmıyorum yanıtını vermişlerdir.

Avrupa Birliğine giriş sürecinde olan ülkemizde; bağımsız dış denetime ilişkin düzenlemelerin sekizinci yönerge ile uyumlu hale getirilmesi gerektiği düşüncemizin bağımsız denetim firmalarının büyük bir çoğunluğu tarafından da desteklendiğini görmekteyiz.

Ülkemizde Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına Uyumlu Bağımsız Denetim Standartlarının Oluşturulması Gerekliliğinin Değerlendirilmesi: Ülkemizde genel kabul görmüş denetim standartlarına uyumlu bağımsız dış denetim standartlarının oluşturulması gerekliliğine düşüncemize ilişkin denetim firmalarının görüşleri aşağıdaki gibidir.

Tablo 4.16: Ülkemizde GKGDS'na Uyumlu Bağımsız Dış Denetim Standartlarının Oluşturulması Gerekliği Görüşüne İlişkin Firma Görüşlerinin Oransal Dağılımı

Ülkemizde GKGDS'na Uyumlu Standartlar Biran Önce Oluşturulmalı	SAYI	YÜZDE
Evet	24	%96,0
Hayır	1	%4,0
Toplam	25	%100,0

Tablo 4.16'da görüldüğü gibi bu soruya araştırmamıza katılan denetim firmalarının %96'sı evet, %4'ü ise hayır yanıtını vermişlerdir.

Anketimize katılan firmaların verdiği yanıtlardan da görüldüğü gibi ülkemizde bağımsız dış denetimin istenilen düzeye gelebilmesi için bağımsız denetim için en önemli konu olan denetim standartlarının, genel kabul görmüş denetim standartlarına uyumlu bir şekilde bir an önce oluşturulması gereklidir.

4.3.3 Bağımsız Denetim Sürecine İlişkin Bulguların Değerlendirilmesi

Bağımsız Denetim Sırasında Gerçekleştirilen Denetim Faaliyetleri: Bağımsız dış denetim yapılırken, ülkemizdeki firmaların gerçekleştirdiği denetim faaliyetlerine ilişkin olarak aşağıdaki bilgiler elde edilmiştir.

Tablo 4.17: Bağımsız Dış Denetim Sırasında Gerçekleştirilen Denetim Faaliyetlerinin Oransal Dağılımı

Bağımsız Dış Denetim Sırasında Yapılan Denetim Faaliyetleri	SAYI	YÜZDE
Faaliyet Denetimi	7	%11,9
Uygunluk Denetimi	18	%30,5
Finansal Tablo Denetimi	21	%35,6
Vergi Denetimi	13	%22,0
Toplam	59	%100,0

Tablo 4.17'de görüldüğü gibi araştırmamıza katılan denetim firmaları bu soruya; %11,9 oranında faaliyet denetimi, %30,5 oranında uygunluk denetimi, %35,6 oranında finansal tablo denetimi ve %22 oranında da vergi denetimi yanıtını vermişlerdir.

Bağımsız denetim faaliyeti sırasında faaliyet denetimi, uygunluk denetimi ve finansal tablo denetiminin birlikte yürütülmesi gerekirken yukarıdaki açıklamalardan görüldüğü gibi ülkemizdeki uygulamalarda denetim firmalarının bu üç denetim faaliyetini birlikte yürütmedikleri anlaşılmaktadır. Ayrıca bağımsız denetim de vergi denetiminin ağırlıklı bir yeri olmamasına rağmen ülkemizdeki uygulamalarda bağımsız denetimde vergi denetiminin de ağırlık kazandığını görüyoruz.

Bağımsız Dış Denetim Sürecinde Bilgisayar Kullanımı: Denetim firmalarının bağımsız dış denetim faaliyetleri sırasında bilgisayar programlarından yararlanma düzeyine ilişkin olarak aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir.

Tablo 4.18: Bağımsız Denetimde Bilgisayar Programlarından Yararlanma Düzeyi

Bilgisayar Programlarından Yararlanma Düzeyi	SAYI	YÜZDE
Çok Yoğun Yararlanılıyor	15	%60,0
Kısmen Yararlanılıyor	9	%36,0
Yararlanılmıyor	1	%4,0
Toplam	25	%100,0

Tablo 4.18'de görüldüğü gibi bu soruyu firmaların %60'ı çok yoğun olarak yararlanılıyor, %36'sı kısmen yararlanılıyor ve %4'ü de yararlanılmıyor şeklinde yanıtlamışlardır.

Bağımsız Dış Denetimde Ekip Çalışmasından Yararlanma: Bağımsız dış denetim faaliyeti sırasında denetim firmalarının ekip çalışmasından yararlanma düzeyi ile ilgili olarak aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir.

Tablo 4.19: Denetim Firmalarının Ekip Çalışmasından Yararlanma Düzeyi

Ekip Çalışmasından Yararlanma Düzeyi	SAYI	YÜZDE
Çok Yoğun Yararlanılıyor	16	%64,0
Kısmen Yararlanılıyor	9	%36,0
Toplam	25	%100,0

Tablo 4 19' da görüldüğü gibi bu soruya firmaların %64'ü çok yoğun yararlanılıyor, %36'sı da kısmen yararlanılıyor yanıtını vermişlerdir.

İç Kontrol Sistemini Tanıma ve Değerlendirme: İç kontrol sisteminin tanınması ve değerlendirilmesine ilişkin olarak aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir.

Tablo 4.20: İç Kontrol Sistemini Tanıma ve Değerlendirme

İç Kontrol Sistemini Tanıma ve Değerlendirmeye Gereken Önem Verilmektedir	SAYI	YÜZDE
Tamamen Katılıyorum	6	%24,0
Katılıyorum	10	%40,0
Kararsızım	2	%8,0
Katılmıyorum	7	%28,0
Toplam	25	%100,0

Tablo 4 20’de görüldüğü araştırmamıza katılan denetim firmaları bu soruya %24 oranında tamamen katılıyorum, %40 oranında katılıyorum, %8 oranında kararsızım ve %28 oranında da katılmıyorum yanıtını vermişlerdir.

İç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesi denetim etkinliği için büyük bir önem taşımaktadır. Çünkü etkin bir iç kontrol sistemi hem bağımsız dış denetim sürecini hızlandırır hem de bağımsız denetçilere denetimleri sırasında büyük kolaylıklar sağlar. Bu nedenle işletmelerin iç kontrol sisteminin etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi bağımsız dış denetim de önemle üzerinde durulması gereken bir konudur. Araştırmamıza katılan firmaların büyük bir çoğunluğu bu konuya gereken önemin verildiği düşüncesindedirler.

Önceki Denetçi İle Görüşme: Yeni bir müşterinin kabul edilmesi sırasında bağımsız dış denetim firmalarının müşterinin önceki denetçisi ile görüşüp görüşmedikleri ve eğer görüşüyorlarsa ne tür bilgiler elde ettiklerine ilişkin aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir.

Tablo 4 21’de görüldüğü gibi bu soruya, araştırmamıza katılan denetim firmalarının %36’sı tüm müşteriler için görüşürüz, %52’si bazı müşteriler için görüşürüz ve %12’si de hiçbir müşteri için görüşmeyiz yanıtını vermiştir.

Tablo 4.21: Denetim Firmalarının Yeni Bir Müşteriyi Kabul Etmeden Önce Önceki Denetçi İle Görüşüp Görüşmeme Durumu

Denetim Firmalarının Müşterinin Önceki Denetçisi İle Görüşme Durumu	SAYI	YÜZDE
Tüm Müşteriler İçin Görüşürüz	9	%36,0
Bazı Müşteriler İçin Görüşürüz	13	%52,0
Hiçbir Müşteri İçin Görüşmeyiz	3	%12,0
Toplam	25	%100,0

Tablo 4.22: Önceki Denetçiden Elde Edilen Bilgilerin Oransal Dağılımı

ÖNCEKİ DENETÇİDEN ELDE EDİLEN BİLGİLER	SAYI	YÜZDE
İşine son verilmesinin nedenleri	20	%26,7
Firma yönetiminin dürüstlüğü hakkındaki düşünceleri	15	%20,0
İşletmenin muhasebe sisteminde var olabileceğini düşündüğü aksaklıklar	20	%26,7
Çalışması sırasında herhangi bir kısıtlama yada engelle karşılaşp karşılaşmadığı	20	%26,6
Toplam	75	%100,0

Tablo 4.22'de görüldüğü gibi araştırmamıza katılan denetim firmaları bu soruya; %26.7 oranında işine son verilmesinin nedenleri, %20 oranında firma yönetiminin dürüstlüğü hakkındaki düşünceleri, %26,7 oranında işletmenin muhasebe sisteminde var olabileceğini düşündüğü aksaklıklar ve %26,6 oranında da çalışması sırasında herhangi bir kısıtlama yada engelle karşılaşp karşılaşmadığı yanıtını vermişlerdir.

Denetimin Planlaması Aşamasında Gerçekleştirilen Faaliyetlere İlişkin Değerlendirme: Bağımsız dış denetim faaliyetlerinin planlaması aşamasında gerçekleştirilen faaliyetlerin önem derecelerine ilişkin olarak aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir.

Tablo 4.23: Denetimin Planlaması Aşamasında Gerçekleştirilen Faaliyetlerin Önem Derecesi

FAALİYETLER	Çok Önemli		Önemli		Önemsiz		Toplam	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Müşterinin faaliyetleriyle ilgili bilgi toplama	12	%48,0	12	%48,0	1	%4,0	25	%100,0
Zaman Planlaması	12	%48,0	13	%52,0	0	%0	25	%100,0
İş gücü planlaması	10	%40,0	15	%60,0	0	%0	25	%100,0
Önemlilik düzeyinin belirlenmesi	15	%60,0	9	%36,0	1	%4,0	25	%100,0
Denetim riski düzeyinin belirlenmesi	19	%76,0	5	%20,0	1	%4,0	25	%100,0
Denetim programını hazırlama	16	%64,0	9	%36,0	0	%0	25	%100,0

Tablo 4.23'te görüldüğü gibi araştırmamıza katılan denetim firmaları planlama aşamasındaki faaliyetlerden "müşterinin faaliyetleri ile ilgili bilgi toplama" faaliyetini; %48 oranında çok önemli, %48 oranında önemli ve %4 oranında da önemsiz bulduklarını belirtmişlerdir.

"Zaman planlaması faaliyeti" firmaların %48'i tarafından çok önemli, %52'si tarafından da önemli olarak yanıtlanmıştır.

"İş gücü planlaması" firmalar tarafından %40 oranında çok önemli ve %60 oranında da önemli şekilde yanıtlanmıştır.

"Önemlilik düzeyinin belirlenmesi" faaliyeti %60 oranında çok önemli, %36 oranında önemli ve %4 oranında da önemsiz şekilde yanıtlanmıştır.

"Denetim riski düzeyinin belirlenmesi faaliyeti" %76 oranında çok önemli, %20 oranında önemli ve %4 oranında da önemsiz şekilde yanıtlanmıştır.

"Denetim programını hazırlama" faaliyeti firmaların %64'ü tarafından çok önemli bulunurken, %36'sı önemli şekilde yanıtlanmıştır.

4.3.4 Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler Yapan Örgütlenmelere İlişkin Bulguların Değerlendirmesi

Ülkemizdeki Örgütlenmelerin Değerlendirilmesi: Bağımsız denetim alanında ülkemizde hangi örgütlenmenin daha etkili olduğunun ve denetim firmalarına göre hangi örgütlenmenin denetim faaliyetlerini yürütmesi gerektiğine ilişkin aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir.

Tablo 4.24: Bağımsız Denetim Alanında En Etkili Çalışan Örgütlenme

Bağımsız Denetim Alanında En Etkili Çalışan Örgüt	SAYI	YÜZDE
Sermaye Piyasası Kurulu	21	%84,0
TÜRMOB	2	%8,0
Maliye Bakanlığı	0	%0,0
Hiçbirisi	2	%8,0
Toplam	25	%100,0

Tablo 4.24'te görüldüğü gibi araştırmamıza katılan denetim firmaları bağımsız denetim alanında en etkili çalışan örgütlenme hangisidir sorusuna; %84 oranında Sermaye Piyasası Kurulu, %8 TÜRMOB ve %8 oranında da hiçbirisi yanıtını vermişlerdir. Sorumuzda “ Maliye Bakanlığı” seçeneği de bulunmasına rağmen bu seçenek hiçbir denetim firması tarafından işaretlenmemiştir.

Denetim firmalarının büyük bir çoğunluğunun şu anda ülkemizde bağımsız denetim alanında en etkili çalışan örgütlenme için SPK konusunda hem fikir olduğunu görüyoruz. SPK'nun yaptığı düzenlemelerin daha etkili olduğunu bizde daha önce yaptığımız açıklamalar sırasında ortaya koymaya çalışmıştık.

Tablo 4.25: Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeleri Üstlenmesi Gereken Örgütlenmeye İlişkin Firma Görüşlerini Yansıtan Frekans Tablosu

Denetime İlişkin Düzenlemeleri Üstlenmesi Gereken Örgütlenme	SAYI	YÜZDE
Sermaye Piyasası Kurulu	13	%52,0
Maliye Bakanlığı	1	%4,0
TÜRMOB	4	%16,0
Hiçbirisi	3	%12,0
Hepsi	4	%16,0
Toplam	25	%100,0

Tablo 4.25'te görüldüğü araştırmamamıza katılan denetim firmaları, bağımsız dış faaliyetlerine ilişkin düzenlemeleri ülkemizde hangi örgüt üstlenmelidir sorusuna; %52 oranında "Sermaye Piyasası Kurulu", %4 oranında "Maliye Bakanlığı", %16 oranında "TÜRMOB", %12 oranında "hiçbirisi" ve %16 oranında da "hepsi" yanıtını vermişlerdir.

Tablo 4.26: Bağımsız Dış Denetim Konusunda Hangi Örgüt Daha Etkili - Sizce Hangi Örgüt Denetim Faaliyetlerini Üstlenmeli İlişkisi

Bağımsız Dış Denetimde En Etkili Örgütlenme	SPK		TÜRMOB		Hiçbirisi		Toplam	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
SPK	12	%92,3	----	-----	1	%7,7	13	%100
Maliye Bakanlığı	1	%100	----	-----	----	-----	1	%100
TÜRMOB	1	%25,0	2	%50,0	1	%25,0	4	%100
Hiçbirisi	3	%100	----	-----	----	-----	3	%100
Hepsi	4	%100	----	-----	----	-----	4	%100
Toplam	21	%84,0	2	%8,0	2	%8,0	25	%100

Tablo 4.26'da görüldüğü gibi; bağımsız dış denetim faaliyetlerini Sermaye Piyasası Kurulu yürütmelidir diyen denetim firmalarının %92,3'lük kısmı yine denetim alanında en etkili çalışmaları yürüten örgütlenmenin de Sermaye Piyasası Kurulu olduğunu düşünmektedirler. Bağımsız denetim alanındaki faaliyetleri Maliye Bakanlığının yürütmesi gerektiğini düşünen bir firma, denetim alanında en etkili çalışan örgütlenmenin ise SPK olduğunu düşünmektedir. Bağımsız denetim faaliyetlerini TÜRMOB'un yürütmesi gerektiğini düşünen denetim firmalarının %25'lik kısmı bağımsız denetim alanında en etkili örgütlenmenin SPK, %50 lik kısmı TÜRMOB ve %25 kısmı da hiçbir örgütlenmenin etkili çalışmadığını düşünmektedir. Bağımsız denetim faaliyetlerini belirttiğimiz örgütlenmelerden hiçbirisinin üstlenmesini istemeyen firmaların tamamı yine bağımsız denetim alanında hiçbir örgütlenmenin etkili olmadığını düşünmektedirler. Bağımsız denetim alanındaki faaliyetleri bütün örgütlenmelerin birlikte yürütmesi gerektiğini düşünen firmaların %100'lük kısmı yani tamamı bağımsız denetim alanında en etkili örgütlenmenin ise SPK olduğunu düşünmektedirler.

4.3.5 Denetim Teknikleri ve Yöntemlerine İlişkin Bulguların Değerlendirilmesi

Denetim firmalarının bağımsız dış denetim faaliyetleri sırasında kullandıkları denetim teknik ve yöntemlerinin kullanım sıklığına ilişkin olarak aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir.

Tablo 4.27: Denetim Tekniklerinin Kullanım Sıklığı

Denetim Teknikleri	Çok Sık		Sık		Bazen		Kullanılmıyor		Toplam	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Fiziki İnceleme	6	%24,0	11	%44,0	8	%32,0	-----	%0	25	%100,0
Doğrulama	12	%48,0	11	%44,0	2	%8,0	-----	%0	25	%100,0
Belge İncelenmesi	15	%60,0	9	%36,0	1	%4,0	-----	%0	25	%100,0
Kayıt Sürecini İzleme	9	%36,0	11	%44,0	2	%8,0	3	%12,0	25	%100,0
Yeniden Hesaplama	7	%28,0	11	%44,0	6	%24,0	1	%4,0	25	%100,0
Gözlem Tekniği	5	%20,0	9	%36,0	10	%40,0	1	%4,0	25	%100,0
Derinlemesine Araştırma Tekniği	4	%16,0	9	%36,0	11	%44,0	1	%4,0	25	%100,0
Soruşturma Tekniği	4	%16,0	11	%44,0	10	%40,0	-----	%0	25	%100,0
İlgili Hesaplar Arasında İlişki Kurma Tekniği	14	%56,0	11	%44,0	-----	%0	-----	%0	25	%100,0
Analitik İnceleme	15	%60,0	8	%32,0	2	%8,0	-----	%0	25	%100,0

Tablo 4.27’de görüldüğü gibi araştırmamıza katılan denetim firmaları fiziki inceleme tekniğinin kullanımına ilişkin olarak; %24 oranında çok sık kullanıyoruz, %44 oranında sık kullanıyoruz, %32 oranında da bazen kullanıyoruz yanıtını vermişlerdir.

Doğrulama tekniğinin kullanım sıklığına ilişkin %48 oranında çok sık kullanıyoruz, %44 oranında sık kullanıyoruz ve %8 oranında da bazen kullanıyoruz yanıtını vermişlerdir.

Belge incelenmesi tekniğinin kullanımına ilişkin olarak; %60 oranında çok sık kullanıyoruz, %36 oranında sık kullanıyoruz ve %4 oranında da bazen kullanıyoruz yanıtı verilmiştir.

Kayıt sürecinin izlenmesi tekniğinin kullanım sıklığına firmaların; %36’sı çok sık kullanıyoruz, %44’ü sık kullanıyoruz, %8’i bazen kullanıyoruz ve %12’si de hiç kullanmıyoruz yanıtını vermişlerdir.

Yeniden hesaplama tekniğinin kullanım sıklığı sorusuna firmaların; %28'i çok sık kullanıyoruz, %44'ü sık kullanıyoruz, %8'i bazen kullanıyoruz ve %4'ü de hiç kullanmıyoruz yanıtını vermişlerdir.

Gözlem tekniğinin kullanım sıklığına ilişkin olarak firmaların; %20'si çok sık kullanıyoruz, %36'sı sık kullanıyoruz, %40'ı bazen kullanıyoruz ve %4'ü de hiç kullanmıyoruz yanıtını vermişlerdir.

Derinlemesine araştırma tekniğinin kullanımı konusunda firmalar; %16 oranında çok sık kullanıyoruz, %36 oranında sık kullanıyoruz, %44 oranında bazen kullanıyoruz ve %4 oranında da hiç kullanmıyoruz yanıtını vermişlerdir.

Soruşturma tekniğinin kullanım sıklığına ilişkin olarak firmalar; %16 oranında çok sık kullanıyoruz, %44 oranında sık kullanıyoruz ve %40 oranında da bazen kullanıyoruz yanıtını vermişlerdir.

İlgili hesaplar arasında ilişki kurma tekniğinin kullanım sıklığı sorusu firmalar tarafından, %56 oranında çok sık kullanıyoruz ve %44 oranında da sık kullanıyoruz şeklinde yanıtlanmıştır.

Analitik inceleme tekniğinin kullanım sıklığı ile ilgili olarak firmalar; %60 oranında çok sık kullanıyoruz, %32 oranında sık kullanıyoruz ve %8 oranında da bazen kullanıyoruz yanıtını vermişlerdir.

Tablo 4.28: Denetim Yöntemlerinin Kullanım Sıklığı

Denetim Yöntemleri	Çok Sık		Sık		Bazen		Kullanılmıyor		Toplam	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Şekli Denetim	8	%32,0	7	%28,0	3	%12,0	7	%28,0	25	%100,0
Maddi Denetim	12	%48,0	4	%16,0	3	%12,0	6	%24,0	25	%100,0
Aralıksız Denetim	4	%16,0	7	%28,0	9	%36,0	5	%20,0	25	%100,0
Örnekleme Yoluyla Den.	14	%56,0	7	%28,0	2	%8,0	2	%8,0	25	%100,0
İleriye Doğru Denetim	4	%16,0	9	%36,0	3	%12,0	9	%36,0	25	%100,0
Geriye Doğru Denetim	9	%36,0	9	%36,0	1	%4,0	6	%24,0	25	%100,0
Doğrudan Denetim	7	%28,0	10	%40,0	1	%4,0	7	%28,0	25	%100,0
Dolaylı Denetim	3	%12,0	7	%28,0	5	%20,0	10	%40,0	25	%100,0

Tablo 4.28'de görüldüğü gibi araştırmamıza katılan firmalar şekli denetim yönteminin kullanım sıklığına ilişkin olarak; %32 oranında çok sık, %28 oranında sık kullanıyoruz, %12 oranında bazen kullanıyoruz ve %28 oranında da kullanmıyoruz yanıtını vermişlerdir.

Maddi denetim yönteminin kullanımına ilişkin olarak firmaların %48'i çok sık kullanıyoruz, %16'sı sık kullanıyoruz, %12'si bazen kullanıyoruz ve %24'ü de kullanmıyoruz yanıtını vermişlerdir.

Aralıksız denetim yönteminin kullanım sıklığına ilişkin soruya denetim firmalarının; %16'sı çok sık kullanıyoruz, %28'i sık kullanıyoruz, %36'sı bazen kullanıyoruz ve %20'si de kullanmıyoruz yanıtını vermişlerdir.

Örnekleme yoluyla denetim yönteminin kullanım sıklığıyla ilişkili olarak araştırmamıza katılan denetim firmaları %56 oranında çok sık kullanıyoruz, %28 oranında sık kullanıyoruz, %8 oranında bazen kullanıyoruz ve %8 oranında da kullanmıyoruz yanıtını vermişlerdir.

İleriye doğru denetim yönteminin kullanım sıklığı firmaların %16'sı tarafından çok sık kullanıyoruz, %36'sı tarafından sık kullanıyoruz, %12'si tarafından bazen kullanıyoruz ve %36'sı tarafından da kullanmıyoruz şeklinde yanıtlanmıştır.

Geriye doğru denetim yönteminin kullanım sıklığı sorusuna firmalar %36 oranında çok sık kullanıyoruz, %36 oranında sık kullanıyoruz, %4 oranında bazen kullanıyoruz ve %24 oranında da kullanmıyoruz yanıtını vermişlerdir.

Doğrudan denetim yönteminin kullanımına ilişkin soruya %28 oranında çok sık kullanıyoruz, %40 oranında sık kullanıyoruz, %4 oranında bazen kullanıyoruz ve %28 oranında da kullanmıyoruz yanıtı verilmiştir.

Dolaylı denetim yönteminin kullanım sıklığına ilişkin soruya denetim firmalarının %12'si çok sık kullanıyoruz, %28'i sık kullanıyoruz, %20'si bazen kullanıyoruz ve %40'ı da kullanmıyoruz yanıtını vermişlerdir.

4.3.6 Uygulamada Karşılaşılan Sorunlara İlişkin Bulguların Değerlendirilmesi

Tablo 4.29: Uygulamada Karşılaşılan Sorunların Önemlilik Düzeyi

Karşılaşılan Sorunlar	Çok Önemli		Önemli		Önemsiz		Böyle Bir Sorunum Yok		Toplam	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Denetlenen İşletmelerin UMS'nı Uygulamaması	6	%24.0	16	%64.0	1	%4.0	2	%8.0	25	%100.0
Ülkemizdeki Denetime İlişkin Düzenlemelerin Yetersizliği	10	%40.0	13	%52.0	0	%0.0	2	%8.0	25	%100.0
GKGD standartlarına uyumun Sağlanamamış olması	4	%16.0	18	%72.0	0	%0.0	3	%12.0	25	%100.0
Denetim firmaları arasında yaşanan Rekabet	7	%28.0	9	%36.0	8	%32.0	1	%4.0	25	%100.0
Otorite fazlalığı ve bunun yarattığı sorunlar	4	%16.0	15	%60.0	4	%16.0	2	%8.0	25	%100.0
Mesleki eğitim ve yeterliliğe gereken önemin verilmemesi	8	%32.0	12	%48.0	3	%12.0	2	%8.0	25	%100.0
Mevzuat Karmaşası	8	%32.0	15	%60.0	2	%8.0	0	%0.0	25	%100.0
Gerekli niteliğe sahip eleman eksikliği	7	%28.0	13	%52.0	2	%8.0	3	%12.0	25	%100.0
Yapılan denetim işleminin kapsamının işletme yönetimi tarafından bilinmemesi	6	%24.0	10	%40.0	4	%16.0	5	%20.0	25	%100.0
Denetimi yapılan işletme yönetiminin denetçileri etki altına almaya çalışması	5	%20.0	9	%36.0	4	%16.0	7	%28.0	25	%100.0
Ekonomik koşulların kısıtlı olması	3	%12.0	13	%52.0	3	%12.0	6	%24.0	25	%100.0
Müşterinin getirdiği zaman sınırlaması	3	%12.0	15	%60.0	6	%24.0	1	%4.0	25	%100.0

Tablo 4.29'da görüldüğü gibi araştırmamıza katılan denetim firmalarının %64'lük kısmı denetlenen işletmelerin uluslar arası muhasebe standartlarını uygulamaması sorununu önemli bulurken, %62'lik kısım çok önemli, %4'lük kısmı önemsiz ve %8'lik kısımda böyle bir sorun olmadığını belirtmişlerdir.

Ülkemizde denetime ilişkin düzenlemelerin yetersizliği sorununu denetim firmalarının; %52'si önemli bulurken, %40 çok önemli ve %8 ise böyle bir sorunları olmadığını belirtmiştir.

Genel kabul görmüş denetim standartlarına uyumun sağlanamamış olması sorununu denetim firmalarının; %72'si önemli ve %16'sı da çok önemli bulduklarını belirtmişlerdir. Denetim firmalarının %12'si ise böyle bir sorun olmadığını düşünmektedirler.

Denetim firmaları arasında yaşanan rekabet sorununu; denetim firmalarının %36'sı önemli bulurken, %28'i çok önemli ve %32'si de bu sorunu önemsiz bulduklarını belirtmişlerdir. Denetim firmalarının %4'ü ise böyle bir sorun olmadığını düşünmektedirler.

Bağımsız dış denetim alanında yaşanan otorite fazlalığı sorununu firmaların %60'ı önemli bulurken, %16'sı çok önemli ve %16'sı da bu sorunu önemsiz bulduklarını belirtmişlerdir. %8'lik kısım ise böyle bir sorun olmadığını belirtmişlerdir.

Mesleki eğitim ve yeterliliğe gereken önemin verilmemesi sorunu; firmaların %48'i tarafından önemli bulunurken, %32'lik kısım bu sorunun çok önemli ve %12'lik kısımda önemsiz olduğunu düşünmektedirler. Firmaların %8'lik kısmı ise böyle bir sorun yaşamadıklarını belirtmişlerdir.

Mevzuat karmaşası sorunu firmaların %60'ı tarafından önemli ve %32'si tarafından da çok önemli bulunmaktadır. Firmaların %8'i ise bu sorunu önemsiz bulduklarını belirtmişlerdir.

Gerekli nitelikte eleman eksikliği sorunu %52 oranında önemli bulunurken, %28'lik kısım bu sorunu çok önemli ve %8'lik kısımda önemsiz bulunduğunu belirtmiştir. Firmaların %12'si böyle bir sorun olmadığını düşünmektedirler.

İşletme yönetiminin denetçileri etkilemeye çalışması sorunu firmaların %36'sı tarafından önemli bulunurken, %20'si bu sorunun çok önemli ve %16'sı da önemsiz olduğunu düşündüklerini belirtmişlerdir. Firmaların %28'i ise böyle bir sorunları bulunmadığını belirtmişlerdir.

Ekonomik koşulların kısıtlı olması sorunu %52 oranında önemli bulunurken, %12 oranında çok önemli %12 oranında önemsiz bulunduğu firmalar tarafından belirtilmiştir. Firmaların %24'ü ise böyle bir sorun olmadığını belirtmişlerdir.

Müşterinin getirdiği zaman sınırlaması sorununu denetim firmaları %60 oranında önemli, %12 oranında çok önemli ve %24 oranında da önemsiz bulduklarını belirtmişlerdir. Firmaların %4'lük kısmı ise böyle bir sorunları olmadığını belirtmişlerdir.

Yukarıda belirtilen sorunlar dışında firmalar yabancı işletmelerin denetimi sırasında karşılaştıkları bir takım sorunlara ilişkin olarak da enflasyonun mali tablolara yaptığı tahribatı anlatma konusunda ve yeterli düzeyde İngilizce bilen kalifiye eleman bulamama konusunda sorun yaşadıklarını belirtmişlerdir.

Sorunlara İlişkin Çözüm Önerileri: Bağımsız dış denetim firmaları yaşadıkları sorunların çözümüne ilişkin şu önerileri sunmuşlardır:

Bu sorumuza yanıt veren denetim firmalarına göre denetim hizmetleri yetkili kurullar tarafından dağıtılmalıdır. Sermaye Piyasası Kanunu ve vergi kanunları arasında uyumsuzluğun işletmelerde meydana getirdiği ek iş yükünün bu kanunların birbiriyle uyumlu hale getirilmesiyle giderilebileceği düşünülmektedir. Denetim firmaları arasında yaşanan rekabet sorunun çözümüne ilişkin olarak ta; bu sorunun daha çok denetim ücretinden kaynaklandığı ve denetim ücretinin işletmeler yerine oluşturulacak bir havuzdan denetim firmalarına ödenmesinin bu sorunu çözeceği belirtilmiştir.

4.3.7 Ülkemizde İşletmelerin Bağımsız Denetime Verdiği Öneme İlişkin Bulguların Değerlendirilmesi

Ülkemizde işletmelerin bağımsız dış denetime gereken önemi verip vermediğine ilişkin olarak aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir.

Tablo 4.30: Türkiye’de Şirketlerin Bağımsız Denetime Verdikleri Önem

Türkiye’de Şirketler Bağımsız Denetime Gereken Önemi Vermemektedir	SAYI	YÜZDE
Tamamen Katılıyorum	8	%32,0
Katılıyorum	13	%52,0
Kararsızım	3	%12,0
Katılmıyorum	1	%4,0
Toplam	25	%100,0

Tablo 4.30'da görüldüğü gibi; bu soruya denetim firmalarının %32'si tamamen katılıyorum, %52'si katılıyorum, %12'si kararsızım ve %4'ü de katılmıyorum yanıtını vermişlerdir.

İşletmelerin Bağımsız Denetime Gereken Önemi Vermeme Nedenleri:Ülkemizde işletmelerin bağımsız dış denetime yeteri kadar önem vermediğini düşünen bağımsız dış denetim firmaları bunu şu nedenlere bağlamışlardır.

En önemli nedenler olarak bağımsız dış denetimin şirketler tarafından sadece yasal bir zorunluluk olarak görülmesi ve şirketlerin çoğunluğunun aile şirketi olması nedeniyle kurumsallaşamamış olması belirtilirken bunlar dışındaki diğer nedenler de; kayıt dışı ekonomi, işletmelerin sadece kredi ihtiyacı olduğunda bağımsız dış denetime başvurması, etik kurallara uyumsuzluk, ekonomik yetersizliklerin işletmeleri zorlaması, işletmelerde sermayedar-profesyonel yönetim ayırımının olmaması, sermaye piyasasının gelişmemiş olması, zorunlu nedenler dışında işletmelerin denetime bütçe ayırmaması ve bağımsız denetimin asıl faydasının farkında olmamaları, ülkemizde bağımsız denetimin tam olarak alt yapısının oturmamış olması ve işletme yönetimlerinin yeterli bilince sahip olmamaları şeklinde belirtilmiştir.

SONUÇ

Bağımsız dış denetim işletmelerin finansal tablolarının ve bu tabloların dayanağını oluşturan tüm belgelerin, bağımsız ve uzman kişiler tarafından; tarafsız olarak, kanıt toplanarak, muhasebe ilke ve standartlarına uygun olup olmadığının ve işletmenin mali durumunu gerçekten yansıtip yansıtmadığının ortaya çıkarılması ve elde edilen sonuçların raporlanması şeklinde tanımlanmaktadır. Bağımsız dış denetimin temel amacı kamuyu aydınlatmak ve kamuya açıklanacak olan finansal tabloların güvenilirliği konusunda güvence vermektir.

Bağımsız dış denetim kamu aydınlatma amacı doğrultusunda kamu kurum ve kuruluşlarına olan yararlarının yanında; denetlenen işletmeye, bu işletmeyle ilişki içinde olan diğer kurum ve kuruluşlara ve ülke ekonomisine de bir çok yararları bulunmaktadır.

Bağımsız dış denetim sermaye piyasasının açıklık ve tutarlılık içinde çalışmasına olanak sağlamaktadır. Bağımsız dış denetim sonucunda denetimi yapılan işletmelerin finansal yapıları tarafsız ve dürüst bir şekilde ortaya konularak yurt içinden ve yurt dışından kredi temin edebilme olanakları kolaylaşacaktır. Doğru vergi politikalarının uygulanması ve bunlardan başarılı sonuçların elde edilmesi de muhasebe verilerinin doğruluğu ve bağımsız dış denetimden geçmiş olmasıyla mümkündür. Bağımsız dış denetim bir ülke için vergi gelirlerinin artırılmasında da önemli bir rol oynayabilir. Devletin bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar üzerinden vergi alması vergi gelirlerini olumlu yönde etkileyecektir. Bu saydığımız bütün yararlar bağımsız dış denetimin bir ülke ekonomisi için ne kadar önemli olduğunu ortaya koymaktadır.

Gelişmiş ülkeler bağımsız dış denetim mesleğine yıllar önce önem verip bu konu üzerine eğilerek bağımsız dış denetim mesleğine yasal bir statü kazandırmışlardır. Bu ülkelerde meslek kuruluşları yapacakları faaliyetlerle ilgili kuralları saptamışlar ve uygulamada tek düzenliliği sağlamak için standartlar oluşturmuşlardır.

Ülkemizde ise bağımsız dış denetime çok yakın tarihlere kadar gereken önem verilmemiştir. Ülkemizde bağımsız dış denetimin çıkışı yasal zorunluluktan kaynaklanmamıştır. 70'li yıllardan itibaren gün geçtikçe ekonomik koşulların işletmeleri zor durumda bırakmaya başlaması sonucu işletmelerin kredi bulma ihtiyaçları artmaya başlamış ve bu durum da işletmeleri bağımsız dış denetime zorlamaya başlamıştır. Bu dönemde

Ülkemizde herhangi bir yasal düzenleme olmadığı için bağımsız dış denetim uluslar arası firmalar tarafından yürütülmüştür.

Ülkemizde bağımsız dış denetime ilişkin ilk yasal düzenleme bankacılık alanında yapılmış ve bu düzenlemeyi Sermaye Piyasası Kanuna tabi ortaklıkların denetimine ilişkin düzenleme takip etmiştir. Sermaye piyasası mevzuatında yapılan düzenlemelerle Sermaye Piyasası Kurulunun denetimine tabi ortaklıkların bağımsız denetimi zorunlu hale getirilmiştir. 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun kabul ile ise muhasebecilik ve denetim meslekleri açısından önemli bir gelişme sağlanmıştır. Türkiye'de ilk kez muhasebecilik mesleği yasal bir statüye kavuşmuştur. 3568 sayılı yasa ile denetim yetkisi, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlere verilmiştir. Sermaye piyasası mevzuatına göre bağımsız denetim yapacak denetçilerin serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir olması koşulu sermaye piyasası mevzuatında da yapılan düzenlemeyle yerini almıştır.

3568 Sayılı Kanun ile yeminli mali müşavirlere tasdik yetkisi verilmiştir. Ancak yeminli mali müşavirlerin yaptığı bu tasdik denetimi bağımsız dış denetimden daha çok, Maliye Bakanlığı'nca yayınlanan yönetmelik ve tebliğler uyarınca vergi mevzuatına uygunluk denetimi şeklinde yürütülmektedir. Yaptığımız araştırmada da ülkemizde vergi denetiminin önemli bir yer tuttuğu görülmüştü.

Ülkemizde bağımsız dış denetim yaptırma zorunluluğu SPK denetimine tabi ortaklıklar, bankalar, sigorta ve reasürans şirketleri ve finansman şirketleri için geçerli olup bunlar dışındaki işletmelerin denetim yaptırması isteğe bağlıdır. Bu isteğe bağlı denetimlerde bağımsız dış denetimin amacına ulaşılamamaktadır. Bağımsız dış denetiminde zorunluluk kapsamının bu kadarla sınırlı tutulmayıp genişletilmesi ülke ekonomisi için ve işletmelerin kendi menfaatleri açısından daha faydalı olacaktır kanısındayız.

Bağımsız dış denetimin sonuçlarının güvenilir olması ve denetim çalışmasının kalitesi, denetçilerin bağımsız denetim standartlarına uygun bir denetim çalışması yürütmesine bağlıdır. Denetçiler alışmaları sırasında bu standartlara eksiksiz olarak uymalıdır. Ülkemizde bağımsız dış denetime ilişkin standartlar Sermaye Piyasası Kurulu mevzuatı ve 3568 Sayılı Kanunda yer almaktadır. Ancak her iki düzenlemede de yer alan standartlar genel kabul görmüş denetim standartlarında olduğu gibi düzenli ve sistematik bir şekilde değil, kanun, yönetmelik ve tebliğlerde dağınık bir şekilde yer almaktadır. SPK mevzuatında yer

alan standartlar büyük ölçüde genel kabul görmüş denetim standartları ile uyumludur. Bu nedenle ülkemizde bağımsız dış denetim faaliyetini yürüten denetim firmaları, araştırma sonuçlarında da gördüğümüz gibi denetim faaliyetleri sırasında ölçü olarak çoğunlukla genel kabul görmüş denetim standartlarıyla birlikte SPK mevzuatında yer alan denetim standartlarını almaktadır. 3568 Sayılı Kanundaki standartlar ise bazı noktalarda uyumlu olmasına rağmen bazı konularda çok yetersiz ve yüzeysel kalmaktadır.

Ülkemizde standartlar gelişmiş ülkelerde olduğu gibi meslek örgütlerince değil yasalar tarafından düzenlenmiştir. Bu açıdan ülkemizdeki denetim firmalarının oluşturacağı bir meslek örgütünün yapacağı düzenlemelerin daha etkili ve yararlı olacağına inanıyoruz.

SPK ve 3568 Sayılı Kanun dışında standartlar konusunda ülkemizde TİMUEDESK (Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu) de henüz yayınlanmamış bir denetim taslağı hazırlamıştır. TİMUEDESK'in amacı ülke genelinde bütün işletmeleri kapsayan, genel kabul görmüş denetim standartlarıyla uyumlu standartları ülkemizde de oluşturabilmektir. Bir meslek örgütü olarak kabul edebileceğimiz TİMUEDESK tarafından bu çalışmaların yürütülmesi ülkemiz için olumlu bir gelişme olup bir an önce bağımsız dış denetim standartlarının ülke çapında çıkarılıp yürürlüğe konması gereklidir.

3568 Sayılı Kanunda serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik sınav şartına bağlanmıştır ve sınav konuları Yeminli Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Sınav Yönetmeliği ile belirlenmiştir. Burada bahsettiğimiz sınav konuları AB sekizinci yönergesi ile farklılıklar taşımaktadır. Sekizinci yönergede belirtilen sınav konuları arasında yer alan bilgi işlem sistemli ve bilgisayar uygulamaları konuları bizde yer almamaktadır. Artık günümüzde elle tutulan muhasebe hemen hemen hiç kalmamıştır ve denetimde bilgisayardan büyük ölçüde yararlanılmaktadır. Bu nedenlerle serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik sınav konuları arasına bilgi işlem sistemleri ve bilgisayar da dahil edilmelidir. Bu gerçekleştirilirse AB sekizinci yönergesi ile de sınav konuları konusunda uyum sağlanmış olacaktır.

Ülkemizde üniversite mezunu bir kişinin yeminli mali müşavirlik yetkisi ve bununla birlikte denetim yetkisi alabilmesi için 10 yıllık bir süresi geçmesi gerekmektedir. 8.Yönergede ise bu süre 3 yıl olarak belirtilmiştir. Ancak kişinin mesleki açıdan yeterli olduğunu ispatlaması için bu kadar süre geçmesi gerekmez. Çünkü kişinin yeterli duruma gelmesini sağlayan zaman dışında başka faktörlerde vardır. Ülkemizde bu konuya ilişkin yeni

bir düzenleme getirilmesi AB sekizinci yönergesine uyum açısından da önemli bir gelişme olacaktır.

Ülkemizde bağımsız denetim şirketleri uygulamada bir çok sorunla karşılaşmaktadırlar. Yaptığımız araştırma da denetim firmalarının en önemli sorunları; ülkemizde denetime ilişkin yeterli düzenlemelerin yapılmaması, genel kabul denetim standartlarına uyumun sağlanamamış olması, denetlemen işletmelerin uluslararası muhasebe standartlarını uygulamaması, mevzuat karmaşası, mesleki eğitim ve yeterliliğe gereken önemin verilmemesi ve otorite fazlalığı olarak ortaya çıkmıştır.

Bağımsız dış denetim firmalarının denetim alanında yaşadığı sorunlardan biride denetim firmaları arasında yaşanan rekabet olarak karşımıza çıkmaktadır ve bu rekabetin de kaynağı bizce denetim ücretinden kaynaklanmaktadır. Denetim için belirtilen asgari ücretlerin denetim firmaları tarafından denetim ücreti olarak belirlenmesi firmalar arasında haksız rekabete yol açmaktadır. Bu haksız rekabetin ortadan kalkması için kanımızca denetim şirketlerinin ücretlerini denetledikleri işletmelerle pazarlık yaparak belirlemesi yerine bir komisyon kurularak ücretlerin bu komisyon tarafından saptanması bu sorunun çözümü için daha yararlı olacaktır.

Bağımsız denetim faaliyeti sırasında kullanılan teknik ve yöntemler hemen hemen her ülkede aynıdır. Son yıllarda denetim çalışmalarında analitik inceleme teknikleri giderek önem kazanmaktadır. Yaptığımız araştırmada da ülkemizdeki firmaların büyük çoğunluğunu bu tekniklerden faydalandığını görüyoruz. Ancak bir çok ülkede bağımsız dış denetim faaliyetinde analitik inceleme tekniklerinin kullanılması zorunlu iken ülkemizde ise SPK böyle bir zorunluluk getirmemiştir. Ülkemizde de bağımsız denetim çalışmaların da analitik incelemelerin yapılması zorunluluğunun mevzuatta düzenlenmesi bağımsız denetim çalışmalarının başarılı ve daha kaliteli sonuç vermesi açısından faydalı olacaktır.

Bağımsız dış denetim faaliyetleri sırasında işletmelerin iç kontrol sistemlerinin test edilmesi ve değerlendirilmesi de bağımsız denetimin bütün kapsamını içerdiği için çok önemlidir ve üzerinde önemle durulması gereken bir konudur. Daha önceki incelemelerimizde bu konudaki düzenlemelerinde çok yetersiz olduğunu hatta 3568 Sayılı Kanunda bu konuya ilişkin hiçbir açıklamanın yer olmadığını görmüştük. Bu nedenle bağımsız denetim için son derece önemli olan bu konuya ilişkin düzenlemelerin bir an önce yapılması gerekmektedir.

Sonuç olarak ülkemizde bağımsız dış denetimin tam olarak yerleşmediğini görmekteyiz. Bu sorunun zm için bağımsız denetim zorunluluğunun kapsamı genişletilmelidir. Bir çok gelişmiş ülkede olduğu gibi bizde de bütün sermaye şirketleri ve anonim şirketler için bu zorunluluk getirilmelidir. Ayrıca genel kabul görmüş denetim standartlarıyla uyumlu , ülke genelinde bütün işletmeleri ilgilendiren ve herkes tarafından kabul edilecek bağımsız dış denetim standartlarının bir an önce oluşturulması da bağımsız dış denetimin gelişimi için çok önemli bir adım olacaktır.

KAYNAKÇA

AICPA, Code of Professional Ethics and Codification of Statements on Auditing Standart and Procedures, 1979.

AICPA, Professional Standarts, Section 150.

www.aicpa.org

Akdoğan N., 1988, Muhasebe Denetiminde Denetim Standartları, İşletmelerde Denetim Fonksiyonu Sempozyumu

Akgül Ataman B., 2000, Türk Denetim Kurumları, Türkmen Kitapevi, Ankara

Aksoy K., 2001, Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartlarınının 3568 Sayılı Yasa Hükümleri İle Karşılaştırılması, Dumlupınar Üniversitesi S.B.E. İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Kütahya.

Aktuğlu M., 1996, Denetleme ve Revizyon, Barış Yayınları, İzmir.

Arens A., Loebbecke J., 1980, Auditing "An İntegrated Approach", Prentice Hall, ABD.

Arens A., Loebbecke J., 1991, Auditing "An İntegrated Approach", Prentice Hall, ABD.

Arkun S., 1994, Türkiye'de Bağımsız Dış Denetimin Dünü, Bugünü, Sorunları ve Çözüm Yolları, İstanbul Üniversitesi S.B.E., Muhasebe-Denetim Yüksek Lisans Programı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Bayazıtlı E., 1991, "Uluslar arası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması", Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi, Ankara.

Bayazıtlı E., 1995, Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konumlarından Geleceğine Bir Bakış, TÜRMOB Yayınları, Yayın No:23, s.209-254, Ankara

Bozkurt N., 2000, Muhasebe Denetimi, Alfa Yayınları,

Çarıklıoğlu P., Türkiye’de Muhasebe Denetiminin Gelişimi, 1.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, ISMMMO, Yayın No:16, 1995

Çömlekçi, 1989, Genel Olarak Muhasebe Denetimi, Standart Dergisi, Sayı 17, s.57.

Çömlekçi F., 1997, Mali Tabloların Denetimi, Birlik Ofset Yayıncılık, Eskişehir.

Dede H., 1995, “Sermaye Piyasası Mevzuatına Göre İstanbul Menkul Kıymetler Borsası’nda İşlem Gören Sürekli Denetime Tabi Şirketlerin Ara Mali Tablolarının Düzenlenmesine İlişkin Esaslar ve Bağımsız Dış Denetimi”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim dalı Muhasebe-Finansman Bilim Dalı Doktora Tezi, İstanbul.

Duman Ö., 2001, Muhasebe Denetimi ve Raporlama, TESMER Yayınları, Yayın No:37, Ankara.

Duman Ö., 2001, 356 Sayılı Kanuna Göre Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlerin Denetim Fonksiyonu, Yaklaşım Dergisi, Yıl 9, Sayı.101.

Erden S., 1996, Bilgisayarlı Muhasebe Ortamında Muhasebe Denetimi, S.D.Ü.İ.B.F. Dergisi, Sayı 1, Isparta.

Erdogan N., 1994, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Raporlama, TESMER Yayınları, Yayın No:4, Ankara.

Göksel Y., 1992, Türkiye’de Finansal Tablo Analizlerinin Güçlükleri, Muhasebe Dergisi,Sayı 31.

Gürbüz H., 1990, Muhasebe Denetimi, 3.Baskı.

Gürbüz H., 1995, Muhasebe Denetimi, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul.

Güredin E., 1998, Denetim, Beta Basım Dağıtım, İstanbul.

- Güvemli Oktay, 2000, Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, YMM Odası Yayını,3.Cilt, İstanbul
- Güvemli O., 2001, Türk Devletleri Muhasebe Tarihi , Proje Danış A.Ş. Yayını, 4.Cilt, İstanbul
- Holmes A. and Owermyer W., 1975, Muhasebe Denetimi (Auditing), Bilimsel Yayılar Derneği, Cilt 1.
- Kardeş S., 1996, Denetimin Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanılması ve Türkiye’de ki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma,SPK Yayınları, Yayın No:29, Ankara.
- Kavut L , 2000, “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türkiye’de ki Durumu”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt 2, Sayı 4, s.9-28.
- Kaya İ.,1991, Bankaların Bağımsız Dış Denetimi ve Türkiye Uygulaması, İ.Ü.S.B.E, Doktora Tezi, İstanbul.
- Kaya İ., 1994, Denetim Ders Notları, İ.Ü.S.B.E., İstanbul
- Kell Walter G. and Boynton C. and Ziegler R., 1989, Modern Auditing, Fourth Edition, John Wiley&Sons.
- Kepekçi C. , 2000, Bağımsız Denetim, Siyasal Kitapevi, Ankara.
- Köse Ö , 2000, Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim, İ.Ü., S.B.E., Uluslararası İlişkiler Anabilim Dalı, Doktora Tezi, İstanbul.
- Kulabaş H, 1993, “Türkiye’de ki Bağımsız Dış Denetimin İncelenmesi”, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Muhasebe Denetim Yüksek Lisans Programı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Peker A , 1991, Türkiye XII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, , A.Ü.S.B.F Yayınları, s 74, Ankara

Sevim Ş., 1990, Muhasebe Raporlarının Yasal Denetimini Yürütmekten Sorumlu Kişilere Yetki Verilmesine Yönelik AT Sekizinci Yönergesinde Belirtilen Mesleki Standartlar İle 3568 Sayılı Yasa ve İlgili Mevzuattaki Mesleki Standartların Karşılaştırılması, Eskişehir Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt:8, Sayı 1-2.

Solakoğlu A., 1991, Bağımsız Dış Denetim ve 3568 Sayılı Kanun, Gazi Üniversitesi S.B.E., Yüksek Lisans Tezi, Ankara

Sözer A., 1999, Türkiye’de Bağımsız Denetim Uygulamalarının Etkinliğine İlişin Bir Değerlendirme, Celal Bayar Üniversitesi, S.B.E, Muhasebe-Finansman Programı, Yüksek Lisans Tezi, Manisa.

Türktan G., 1989, Çağdaş Bağımsız Denetim ve Türkiye’de ki Durum, Marmara Üniversitesi, S.B.E, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul.

Uçar D., 2000, Vergi İncelemesinin Kuralları, TÜRMOB Yayınları, Yayın No:127, Ankara

Uğur O., 1999, “Türkiye’de Bağımsız Dış Denetim Uygulamaları”, Vergi Dünyası Dergisi, Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Sayı 214, s.38-56.

Uman N., 1985, Bağımsız İşletme Dışı Denetimin Ekonomilerdeki Özellikle Sermaye Piyasalarındaki Rolü ve Önemi, SPK Yayınları, Yayın No:3, Ankara

Uzay Ş., 1999, İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştıma, SPK Yayınları, Yayın No:132, Ankara.

Yazıcı M., 1986, Bağımsız Muhasebe ve Denetleme Mesleği Üzerine Araştırma, Yüksek Ticaret Mezunları Derneği Yayını, İstanbul.

Yıldırım M., 1999, Bağımsız Dış Denetim, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yeterlilik Etüt Raporu, İstanbul.

Türk Ticaret Kanunu

Vergi Usul Kanunu

3568 Sayılı SM, SMMM ve YMM'lik Kanunu

Sermaye Piyasası Mevzuatı

13 Aralık 1987 Tarihli Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ (Seri X, No:16).

Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri XI, No:1).

13 Aralık 1987 Tarih ve 19663 Sayılı Resmi Gazete

4 Mart 1996 Tarih ve 22570 Sayılı Resmi Gazete

AB 4. Yönergesi (Direktif No: 78 / 660 / ICEE; Tarih: 25 Temmuz, 1978).

AB 7. Yönergesi (Direktif No: 83/349/CEE, Tarih: 13 Temmuz 1983)

AB 8. Yönergesi (Direktif No: 81 / 253 / EEC; Tarih: 13 Haziran 1984).

Ek 1:

**TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM SÜRECİNİN İŞLEYİŞİNE VE UYGULAMADA KARŞILAŞILAN
SORUNLARA İLİŞKİN ANKET ÇALIŞMASI**

"Denetim Süreci İçinde Bağımsız Dış Denetimin Önemi ve Rolü" isimli yüksek lisans tez çalışmamın uygulama kısmını oluşturacak bu çalışma, ülkemizde bağımsız dış denetim faaliyetinin durumu, bağımsız dış denetim uygulaması sırasında karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerileri ile bağımsız dış denetim sürecinin işleyişine yönelik olarak hazırlanmış bir anket incelemesidir. Çalışmamın ana küntlesini Sermaye Piyasası Kurulu tarafından bağımsız dış denetim yapma yetkisi verilen 79 kuruluş oluşturmaktadır.

Çalışmamızın başarısı tamamen sizin katılımınıza ve soruları cevaplandırırken göstereceğiniz titizliğe bağlıdır. Bizim için firma isimleri değil verilen cevaplar önemlidir. Bu nedenle firma adını anket formunun üzerine yazmayınız. Bu anket verileri yalnızca bu araştırma için kullanılacaktır. Baş denetçi veya olmadığı durumda kıdemli bir denetçi tarafından doldurulacak anket formlarını vereceğimiz faksa yollamanızı rica ederiz. Katılımınız için şimdiden teşekkür ederiz.

AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ

İ.İ.B.F. İşletme Bölümü

Muhasebe- Finansman Ana Bilim Dalı Başkanı

Prof. Dr. Ayten ERSOY

AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ

İ.İ.B.F. İşletme Bölümü

Arş. Gör. Adnan DÖNMEZ

ANKET FORMU

- 1) Firma İçindeki Unvanınız:
- 2) Mezun Olduğunuz Okul:
- 3) Mezun Olduğunuz Bölüm
1- () İktisat 2- () İşletme 3- () Maliye 4- () Kamu Yönetimi
5- Diğer
- 4) Denetim Mesleğinde Geçen Hizmet Süreniz:
- 5) Firmanızda yabancı sermaye payı var mı? Evet Hayır
- 6) Denetlediğiniz işletmelerin muhasebe sistemleri uluslar arası muhasebe standartlarına ne ölçüde uyumlu?
() Tamamen Uyumlu () Kısmen Uyumlu () Uyumsuz
- 7) Denetim faaliyeti dışında işletmelere başka konularda da yardımcı oluyor musunuz? (Birden fazla seçenek işaretleyebilirsiniz).
 Vergi konusunda işletmelere danışmanlık yapmak,
 Muhasebe sistemini kurmak yada mevcut sistemi inceleyip önerilerde bulunmak,
 İşletmelere yönetim danışmanlığı yapmak
 Kamu kuruluşlarının işletmelerden talep ettiği bilgi ve belgelerin onaylanması işlemini yürütmek,
 Diğer
- 8) Bağımsız dış denetim faaliyetlerinizi hangi standartları ölçü alarak yürütüyorsunuz?
 Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
 Uluslar arası denetim standartları
 Avrupa Birliği 8. Yönergesinde belirtilen standartlar
 Sermaye Piyasası Mevzuatı
 3568 Sayılı Kanun
- 9) Bağımsız dış denetim faaliyetiniz sırasında hangi denetim faaliyetlerini yapıyorsunuz? (Birden fazla seçenek işaretleyebilirsiniz).
 Faaliyet denetimi Uygunluk denetimi Finansal tablo denetimi Vergi denetimi
 Diğer

10) Bağımsız dış denetim faaliyetiniz sırasında karşılaştığınız aşağıdaki sorunları ne ölçüde önemli buluyorsunuz?

	Çok önemli	Önemli	Önemsiz	Böyle bir sorunum yok
Denetlenen işletmelerin uluslar arası muhasebe standartlarını ve gerekli denetim ölçütlerini uygulamaması				
Ülkemizdeki denetime ilişkin düzenlemelerin yetersiz olması ve tam olarak mesleki örgütlenmenin sağlanamamış olması				
Genel kabul görmüş denetim standartlarına uyumun sağlanamamış olması				
Denetim firmaları arasında yaşanan rekabet				
Otorite fazlalığı ve bunun yarattığı sorunlar				
Mesleki eğitim ve yeterliliğe gereken önemin verilmemesi				
Mevzuat karmaşası				
Gerekli niteliğe sahip eleman eksikliği				
Yapılan denetim işleminin kapsamının işletme yönetimi tarafından bilinmemesi				
Denetimi yapılan işletme yönetiminin denetçileri etki altına almaya çalışması				
Ekonomik koşulların kısıtlı olması				
Müşterinin getirdiği zaman sınırlaması				

11) Bunlar dışında çalışmalarınızı zorlaştıran başka sorunlar varsa belirtiniz.

12) Türkiye'de şirketler bağımsız denetime gereken önemi vermemektedir.

() Tamamen Katılıyorum () Katılıyorum () Kararsızım () Katılmıyorum

13) Bağımsız denetime gereken önemin verilmediğini düşünüyorsanız bunun nedenleri neler olabilir?

14) Türkiye'de bağımsız dış denetim alanında hangi örgütlenmenin daha etkili çalıştığını düşünüyorsunuz?

SPK Maliye Bakanlığı TÜRMOB Hiçbiri

15) Sizce Türkiye'de bağımsız denetime ilişkin düzenlemeleri hangi örgüt üstlenmelidir?

SPK TÜRMOB Maliye Bakanlığı Hiçbirisi Hepsi

16) Bağımsız dış denetim faaliyetini ilgilendiren ve aşağıda belirtilen konulara yönelik görüşlerinizi belirtiniz.

	Tamamen Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum
Bağımsız dış denetim standartlarına ilişkin olarak 3568 sayılı yasada yer alan düzenlemeler AICPA (Amerikan Yeminli Muhasebeciler Kurumu) tarafından belirlenen genel kabul görmüş denetim standartlarıyla uyumludur.				
Bağımsız dış denetim standartlarına ilişkin olarak SPK mevzuatında yer alan düzenlemeler AICPA (Amerikan Yeminli Muhasebeciler Kurumu) tarafından belirlenen genel kabul görmüş denetim standartlarıyla uyumludur.				
Bağımsız dış denetim standartlarına ilişkin olarak SPK ve 3568 sayılı yasada yer alan düzenlemeler bağımsız dış denetimin tam ve eksiksiz olarak gerçekleştirilmesi için yeterlidir.				
Ülkemizde bağımsız dış denetime ilişkin düzenlemelerin Avrupa Birliğine katılma sürecinde bir an önce 8 Yönerge ile uyumlu hale getirilmesi gerektiğini düşünüyorum.				
AICPA tarafından yayımlanan "mesleki ahlak ve davranış kuralları" na ilişkin standartlara SPK ve 3568 sayılı yasalarda yer alan düzenlemelerde gereken önem verilmemiştir.				
Bağımsız dış denetim çalışmaları sırasında genel kabul görmüş denetim standartlarında da önemle üzerinde durulan mesleki özen ve titizlik standardı yeterince uygulanmaktadır.				

- 17) Ülkemiz için genel kabul görmüş denetim standartlarına uyumlu bağımsız dış denetim standartlarının bir an önce oluşturulması gerekliliğine inanıyor musunuz?
 Evet Hayır
- 18) Ülkemizde bağımsız denetim mesleğine kabulde yapılan sınav konuları yetersizdir.
 Tamamen Katılıyorum Katılıyorum Kararsızım Katılmıyorum
- 19) Sınav konularının yetersiz olduğunu düşünüyorsanız nedenlerini sıralayınız.
- 20) Bağımsız dış denetim alanında uzman ve deneyimli eleman eksikliği olduğunu düşünüyorum.
 Tamamen Katılıyorum Katılıyorum Kararsızım Katılmıyorum
- 21) Bağımsız dış denetim alanında uzman ve deneyimli eleman eksikliği olduğunu düşünüyorsanız nedenlerini belirtiniz.
- 22) Bağımsız dış denetim faaliyetiniz sırasında bilgisayar dan ne düzeyde yararlanıyorsunuz?
 Çok yoğun olarak yararlanılıyor Kısmen Yararlanılıyor Yararlanılmıyor
- 23) Bağımsız dış denetim faaliyetiniz sırasında ekip çalışmasından ne düzeyde yararlanıyorsunuz?
 Çok yoğun olarak yararlanılıyor Kısmen Yararlanılıyor Yararlanılmıyor
- 24) Yapılan bağımsız dış denetim çalışmaları sırasında iç kontrol sistemini tanıma ve değerlendirme standardına gereken önem veriliyor
 Tamamen Katılıyorum Katılıyorum Kararsızım Katılmıyorum
- 25) İç kontrol sistemini tanımaya gereken önem verilmiyorsa, bunun nedenleri aşağıdakilerden hangisi olabilir (Nedenleri önem sırasına göre 1,2,3,... şeklinde,en önemlisi 1 olacak şekilde sıralayınız).
 Gereksiz gördüğümüz için
 İç kontrolün nasıl değerlendirileceğini bilmediğimiz için
 Yeterli sayıda elemanımız olmadığı için
 Tekrarlanan denetimlerde işletmeyi yeterince tanıdığımız için
 Diğer.....
- 26) Bağımsız dış denetim faaliyetiniz sırasında aşağıda belirtilen denetim tekniklerinin hangilerinden faydalanıyorsunuz, kullanım sıklığına göre belirtiniz.

	Çok sık kullanıyoruz	Sık kullanıyoruz	Bazen kullanıyoruz
Fiziki inceleme tekniği			
Doğrulama tekniği			
Belge incelenmesi tekniği			
Kayıt sürecinin izlenmesi tekniği			
Yeniden hesaplama tekniği			
Gözlem tekniği			
Derinlemesine araştırma tekniği			
Soruşturma tekniği			
İlgili hesaplar arasında ilişki kurma tekniği			
Analitik inceleme tekniği			
Diğer(belirtiniz).....			

- 27) Bağımsız dış denetim faaliyetiniz sırasında aşağıda belirtilen denetim yöntemlerinden hangilerini kullanıyorsunuz, kullanım sıklığına göre belirtiniz.

	Çok sık kullanıyoruz	Sık Kullanıyoruz	Bazen kullanıyoruz
Şekli denetim			
Maddi denetim			
Aralıksız denetim			
Örnekleme yoluyla denetim			
İleriye doğru denetim			
Geriye doğru denetim			
Doğrudan denetim			
Dolaylı denetim			
Diğer(belirtiniz).....			

28) Yeni bir müşteri kabul etmeden önce daha önceki denetçi ile görüşüyor musunuz?

- () Tüm müşteriler için görüşürüz
 () Bazı müşteriler için görüşürüz
 () Hiç bir müşteri için görüşmeyiz

29) Önceki denetçiyle görüşmeye önem veriyorsanız ondan ne tür bilgiler elde etmeye çalışıyorsunuz?

- İşine son verilmesinin nedenleri
 Firma yöneticisinin dürüstlüğü hakkındaki düşünceleri
 İşletmenin muhasebe sistemindeki var olabileceğini düşündüğü aksaklıklar hakkındaki düşünceleri
 Çalışması sırasında herhangi bir kısıtlama yada engelle karşılaşmış karşılaşıp karşılaşmadığı
 Diğer

30) Denetimin planlanması aşamasında gerçekleştirdiğiniz aşağıdaki faaliyetleri ne ölçüde önemli bulduğunuzu belirtiniz.

	Çok önemli	Önemli	Önemsiz	Bu faaliyeti Gerçekleştirmiyoruz
Müşterinin faaliyetleriyle ilgili bilgi toplama				
Zaman planlaması				
İş gücü planlaması				
Önemlilik düzeyinin belirlenmesi				
Denetim riski düzeyini belirleme				
Denetim programını hazırlama				
Diğer(belirtiniz)				
.....				

ÖZGEÇMİŞ

Adı ve SOYADI :Adnan DÖNMEZ

Doğum Tarihi ve Yeri :03.07.1977 / Antalya

Medeni Durumu :Evli

Eğitim Durumu

Mezun Olduğu Lise :Antalya Lisesi

Lisans Diploması :Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İşletme Bölümü (1994-1998)

Yüksek Lisans :Akdeniz Üniversitesi S.B.E. İşletme Anabilim Dalı (99-...)

Tez Konusu :Ülkemizde Bağımsız Dış Denetim Sürecinin İşleyişine
İlişkin Bir Değerlendirme

Yabancı Dil / Diller :İngilizce

İş Deneyimi

Çalıştığı Kurumlar :Akdeniz Üniversitesi S.B.E Araştırma Görevlisi (1999-...)

Adres :Zafer Mah. Büyükkada Sit. A/32 Blok Kat.1 Daire
Antalya

Tel. no. : (242) 335 05 28

**AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
MERKEZ KÜTÜPHANESİ**