

**T. C.
GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE-FİNANSMAN BİLİM DALI**

117892

**ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARININ
TÜRKİYE UYGULAMALARI AÇISINDAN
İNCELENMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ**

DOKTORA TEZİ

Tez Danışmanı

Prof. Dr. Hasan KAVAL

**T.C. YÖSEKÖĞRETİM KURULU
DOKÜMANTASYON MERKEZİ**

Hazırlayan

Yusuf DİNÇ

117892

ANKARA-2001

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Yusuf DİNÇ'e ait "Uluslararası Denetim Standartlarının, Türkiye Uygulamaları Açısından İncelenmesi ve Değerlendirilmesi" adlı çalışma, jürimiz tarafından Muhasebe-Finansman Bilim Dalında DOKTORA TEZİ olarak oybirliği ile kabul edilmiştir.

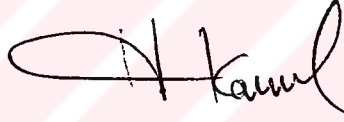
Başkan

: PROF. DR. KAMİL BÜYÜKMİRZA



Üye

: PROF. DR. HASAN KAVAL (Danışman)



Üye

: PROF. DR. MUSTAFA İPÇİ



İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR

ÖZET

GİRİŞ 1

BİRİNCİ BÖLÜM

TEMEL KAVRAMLAR

1. DENETİM KAVRAMI	5
2. DENETİM ÇEŞİTLERİ	9
2.1. Denetimin Amacı Yönünden	10
2.1.1. Finansal Tabloların Denetimi	10
2.1.2. Uygunluk Denetimi	11
2.1.3. Yönetim Denetimi	11
2.2. Denetçi İle İşletme Arasındaki İlişki Yönünden	12
2.2.1. İç Denetim	12
2.2.2. Dış Denetim	13
2.3. Denetçinin Yaptığı İşlemler Yönünden	14
2.3.1. Denetim	14
2.3.2. Denetim Benzeri Hizmetler	14
2.4. Denetimle İlgili Diğer Kavramlar	15
2.4.1. Kontrol	15
2.4.2. Teftiş	16
2.4.3. Revizyon	16
3. DENETÇİ ÇEŞİTLERİ	16
3.1. Bağımsız Denetçi	17
3.2. İç Denetçi	17
3.3. Kamu Denetçisi	18
4. GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI	19
4.1. Genel Standartlar	20
4.2. Çalışma Sahası Standartları	20
4.3. Raporlama Standartları	21
5. DENETİM İLKELERİ	21
5.1. Bağımsızlık İlkesi	22

5.2. Güvenilirlik, Doğruluk ve Dürüstlük İlkesi	23
5.3. Tarafsızlık İlkesi	23
5.4. Mesleki Yeterlilik ve Dikkatli Olma İlkesi	23
5.5. Gizlilik, Sır Saklama İlkesi	24
5.6. Mesleki Davranış İlkesi	24
5.7. Teknik Standartlar	25
6. DENETİM TEKNİKLERİ	25
7. DENETİMİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ	26

İKİNCİ BÖLÜM

3568 SAYILI KANUN ÇERÇEVESİNDE TÜRKİYE'DE DENETİM UYGULAMALARI

1. GENEL OLARAK	32
2. 3568 SAYILI YASANIN KATKILARI	33
2.1. Mesleğin Ülkemizdeki Uygulaması	34
2.2. Meslek Yasasının Sermaye Piyasasının Gelişmesine Olan Katkıları	34
2.3. Meslek Yasasının Ülke Ekonomisine Katkıları	35
2.4. Meslek Yasasının Meslek Mensuplarının Gelişmesine Katkıları	36
2.5. Meslek Yasasının Kurum ve İşletmelerin Yönetimine Katkıları	36
2.6. Meslek Yasasının Resmi Makamların İşlemlerine Katkıları	37
3. 3568 SAYILI YASANIN AMACI	38
4. MESLEĞİN KONUSU	38
5. MESLEK MENSUBU OLABİLMENİN ŞARTLARI	39
5.1. Genel Şartlar	39
5.2. Özel Şartlar	40
5.2.1. Serbest Muhasebeci Olabilmenin Özel Şartları	40
5.2.2. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Olabilmenin Özel Şartları.....	40
5.2.3. Yeminli Mali Müşavir Olabilmenin Özel Şartları	42
6. MESLEK MENSUPLARININ SORUMLULUKLARI	44
6.1. Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Sorumluluğu	44
6.2. Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumlulukları	45
6.2.1. Tasdik İşlemlerinin Kapsamı	45
6.2.2. Tasdik İşleminin Aşamaları	46

6.2.3. Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Sorumluluğu Konusundaki Sorunlar	48
7. MESLEK MENSUPLARININ GÖREVLİ İLGİLİ SUÇLARI	51
7.1. Meslek Mensuplarına Verilebilecek Disiplin Cezaları	51
7.2. Meslek Mensuplarına Verilebilecek Para Cezaları	54
7.3. Meslek Mensuplarına Verilebilecek Hapis Cezaları	55
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	
2499 SAYILI KANUN ÇERÇEVESİNDE	
TÜRKİYE'DE DENETİM UYGULAMALARI	
1. GENEL OLARAK	56
2. TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DIŞ DENETİMİN TARİHİ GELİŞİMİ	57
3. BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARININ KURULUŞ ŞARTLARI	58
4. DENETİM YETKİSİ ALABİLME ŞARTLARI	60
5. DENETÇİ UNVANLARI	61
6. BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARININ SORUMLULUKLARI	62
6.1. Denetçilere Yönelik Sorumluluklar	63
6.2. Denetlenen İşletmeye Yönelik Sorumluluklar	63
6.3. Ekip Çalışmasından Doğan Sorumluluklar	64
6.4. Diğer Sorumluluklar	65
6.5. Denetçilerin Yetkileri	66
6.6. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Listeden Çıkarılması	66
7. BAĞIMSIZ DENETİM ÇALIŞMASINA İLİŞKİN USUL VE ESASLAR	67
7.1. Bağımsız Denetim Türleri	67
7.1.1. Sürekli Denetim	67
7.1.2. Sınırlı Denetim	68
7.1.3. Özel Denetim	68
7.2. Bağımsız Denetim Sözleşmesi Öncesinde Dikkat Edilecek Hususlar	69
7.3. Bağımsız Denetim Sözleşmesi ve Asgari Unsurları	69
7.4. Bağımsız Denetimin Planlanması	70
7.5. Denetim Çalışma Kağıtları	75
7.6. İç Kontrolün İncelenmesi	77
7.7. Kanıt Toplama	78
8. BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARI	81

8.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk	81
8.2. Muhasebe İlkelerinde Devamlılık	82
8.3. Yeterli Açıklama	83
8.4. Denetçi Görüşünün Açıklanması	84
8.4.1. Olumlu Görüş Bildirme	84
8.4.2. Olumsuz Görüş Bildirme	84
8.4.3. Şartlı Görüş Bildirme	85
8.4.4. Görüş Bildirmekten Kaçınma	86
8.5. Raporların Temel İlkeleri	87
8.6. Raporların İlanları	88
9. BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİNİN SONA ERMESİ	88
10. BAĞIMSIZ DENETİM YAPTIRMAKLA YÜKÜMLÜ KURULUŞLAR	89
11. HUKUKİ VE CEZAİ SORUMLULUK.....	91

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI

1. ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARININ GENEL YAPISI.....	92
1.1. Genel Olarak ISAs	92
1.2. IFAC'ın Çalışma Esasları	95
1.3. Uluslararası Denetim Standartlarının Yapısı.....	95
2. SORUMLULUKLAR	100
2.1. ISA-200 : Denetimin Amacı ve Genel İlkeleri	101
2.1.1. Denetimin Amacı	101
2.1.2. Denetimin Genel İlkeleri	101
2.1.3. Denetimin Konusu	103
2.1.4. Denetimin Sağladığı Güvence	103
2.1.5. Finansal Tablolardan Doğan Sorumluluk	104
2.1.6. Türkiye'de Denetimin Amacı	104
2.2. ISA-210 : Denetim Sözleşmelerinin Koşulları	104
2.2.1. Denetim Teklif Mektupları	105
2.2.2. Sürekli Denetimlerde Teklif Mektupları	106
2.2.3. Sözleşmede Bir Değişikliğin Kabul Edilmesi	107
2.2.4. Türkiye'de Denetim Sözleşmelerinin Koşulları	108
2.3. ISA-220 : Denetim Çalışmalarında Kalite Kontrolü	108

2.3.1. Denetim Firmalarında Kalite Kontrolü	109
2.3.2. Bireysel Denetimde Kalite Kontrolü	110
2.3.3. Türkiye’de Kalite Kontrolü	110
2.4. ISA-230 : Belgelendirme	116
2.4.1. Çalışma Kağıtlarının Şekli ve İçeriği	116
2.4.2. Çalışma Kağıtlarının Gizliliği, Saklanması ve Mülkiyeti	117
2.4.3. Türkiye’de Çalışma Kağıtlarının Kapsamı	117
2.5. ISA-240 : Hileler ve Hatalar	118
2.5.1. Yönetimin Sorumluluğu	119
2.5.2. Denetçinin Sorumluluğu	119
2.5.3. Hileli ve Hatalı İşlemlerin Raporlanması	120
2.5.4. Türkiye’de Hile ve Hatalardan Doğan Sorumluluklar	121
2.6. ISA-250 : Denetimde Yasal Düzenlemelerin Dikkate Alınması	122
2.6.1. Yasalara Uyulmasında Yönetimin Sorumluluğu	123
2.6.2. Denetçinin Yasalara Uygunluğu Dikkate Alması	123
2.6.3. Yasal Düzenlemelere Aykırı Olan Durumların Raporlanması	125
2.6.4. Türkiye’de Yasal Düzenlemelerin Dikkate Alınması	126
2.7. ISA-260 : Denetim Sorunlarının Yöneticilere Bildirilmesi	128
2.7.1. Denetim Sorunlarının Yöneticilerle Görüşülmesi	128
2.7.2. Görüşmenin Zamanlaması ve Şekli	129
2.7.3. Gizlilik Prensipleri	130
2.7.4. Türkiye’de Denetim Sorunlarının Yönetim İle Görüşülmesi	130
3. PLANLAMA	131
3.1. ISA-300 : Planlama	131
3.1.1. Ayrıntılı Denetim Planı	132
3.1.2. Denetim Programı	133
3.1.3. Türkiye’de Denetim Planı ve Programı	134
3.2. ISA-310 : İşletme Bilgileri	136
3.2.1. Bilgi Sağlamanın Amacı	136
3.2.2. Bilgilerin Kaynakları	137
3.2.3. Türkiye’de İşletme Bilgileri	137
3.3. ISA-320 : Önemlilik Kavramı	138
3.3.1. Önemlilik ve Denetim Riski Arasındaki İlişki	139

3.3.2. Türkiye’de Önemlilik ve Denetim Riski Kavramı	141
4. İÇ KONTROL	141
4.1. ISA-400 : Riskin Belirlenmesi ve İç Kontrol	142
4.1.1. Doğal Risk	143
4.1.2. Muhasebe ve İç Kontrol Arasındaki İlişki	144
4.1.3. Kontrol Riski	144
4.1.4. Doğal Risk ve Kontrol Riski Arasındaki İlişki	147
4.1.5. Ortaya Çıkarma Riski	147
4.1.6. Küçük İşletmelerde Denetim Riski	149
4.1.7. Eksikliklerin Bildirilmesi	149
4.1.8. Türkiye’de İç Kontrol ve Denetim Riski	149
4.2. ISA-401 : Bilgisayarlı Ortamlarda Denetim	152
4.2.1. Beceri ve Yetenek	153
4.2.2. Bilgisayarlı Ortamlarda Planlama	153
4.2.3. Bilgisayarlı Ortamlarda Riskin Belirlenmesi	154
4.2.4. Bilgisayarlı Ortamlarda Denetim İşlemleri	154
4.2.5. Türkiye’de Bilgisayarlı Ortamlarda Denetim	155
4.3. ISA-402 : Dışarıdan Hizmet Satın Alan Kurumlarda Denetim	156
4.3.1. Kurum Denetçisinin Düşünceleri	156
4.3.2. Hizmet İşletmesi Denetçisinin Raporları.....	157
4.3.3. Türkiye’de Dışarıdan Hizmet Satın Alan Kurumlarda Denetim	158
5. DENETİM KANITLARI	158
5.1. ISA-500 : Denetim Kanıtları	159
5.1.1. Denetim Kanıtlarının Yeterliliği	160
5.1.2. Denetim Kanıtı Elde Edilmesi İçin Yapılan İşlemler	161
5.1.3. Türkiye’de Denetim Kanıtları	161
5.2. ISA-501 : Denetim Kanıtları – Belirli Kalemler İçin Dikkat Edilecek İlave Hususlar	164
5.2.1. Fiziksel Stok Sayımında Hazır Bulunma	164
5.2.2. Alacak Hesaplarının Mutabakatı	165
5.2.3. Davalar ve İddialarla İlgili Soruşturmalar	166
5.2.4. Uzun Vadeli Yatırımların Açıklanması ve Değerlemesi	167
5.2.5. Bağlı Birimlere Ait Bilgiler	167

5.2.6. Türkiye’de İlave Denetim İşlemleri	168
5.3. ISA-510 : Ön Anlaşma-Açılış Bilançosu	168
5.3.1. Ön Denetim İşlemleri	169
5.3.2. Ön Denetim Sonuçları ve Raporlama	169
5.3.3. Türkiye’de Ön Denetim Raporu	170
5.4. ISA-520 : Analitik İşlemler	171
5.4.1. Analitik İşlemlerin Yapısı ve Amacı	171
5.4.2. Denetim Planlanması Aşamasında Analitik İşlemler	172
5.4.3. Doğrulama İşlemleri Olarak Analitik İşlemler	172
5.4.4. Denetimin Sonunda Yapılan Yeniden İncelemelerde Analitik İşlemler	173
5.4.5. Analitik İşlemler Üzerindeki Güvencenin Kapsamı	173
5.4.6. Olağandışı Kalemlerin Araştırılması	173
5.4.7. Türkiye’de Analitik İşlemler.....	173
5.5. ISA-530 : Denetimde Örneklem ve Diğer Seçici Test İşlemleri	174
5.5.1. Denetim Kanıtları	175
5.5.2. Denetim Kanıtlarında Riskin Dikkate Alınması	176
5.5.3. Denetim Kanıtı Elde Edilmesinde Kullanılan Yöntemler	176
5.5.4. Örneğin Tasarlanması	177
5.5.5. Örneğin Seçilmesi	177
5.5.6. Örnek Sonuçlarının Değerlendirilmesi	178
5.5.7. Türkiye’de Örneklem Yoluyla Denetim	179
5.6. ISA-540 : Muhasebe Tahminlerinin Denetimi	180
5.6.1. Muhasebe Tahminlerinin Yapısı	181
5.6.2. Muhasebe Tahminlerinin Denetimi	181
5.6.3. Muhasebe Tahminlerinin Denetiminde Sonuçların Değerlendirilmesi	183
5.6.4. Türkiye’de Muhasebe Tahminlerinin Denetimi	184
5.7. ISA-550 : Bağlı Gruplar	185
5.7.1. Bağlı Grupların Varlığı ve Açıklanması	186
5.7.2. Bağlı Gruplarla Yapılan İşlemler	187
5.7.3. Bağlı Grup İşlemlerinin İncelenmesi	187
5.7.4. Türkiye’de Bağlı Grupların Denetimde Dikkate Alınması	188

5.8. ISA-560 : Sonradan Ortaya Çıkan Olaylar	188
5.8.1. Denetçi Raporu Tarihine Kadar Meydana Gelen Olaylar	189
5.8.2. Rapordan Sonra Ortaya Çıkartılan Faaliyetler	190
5.8.3. Finansal Tablolar Yayınlandıktan Sonra Ortaya Çıkartılan Faaliyetler	190
5.8.4. Türkiye’de Sonradan Meydana Gelen Olayların Dikkate Alınması	191
5.9. ISA-570 : İşletmenin Sürekliliği Varsayımı	192
5.9.1. İşletmenin Sürekliliği Varsayımı	192
5.9.2. İşletmenin Sürekliliğine İlişkin Denetim Kanıtları	193
5.9.3. İşletmenin Sürekliliği İle İlgili Denetim Sonuçları ve Raporlama	193
5.9.4. Türkiye’de İşletmenin Sürekliliğinin Dikkate Alınması	194
5.10. ISA-580 : Yönetiminden Alınan Bilgi ve Belgeler	195
5.10.1. Yönetimin Sorumluluğu	196
5.10.2. Yönetimden Alınan Bilgilerin Belgelendirilmesi	197
5.10.3. Yönetimin Belge Vermeyi Reddetmesi Halinde Yapılacak İşlemler ..	197
5.10.4. Türkiye’de Yönetimden Alınan Bilgi ve Belgeler	198
6. DİĞER KİŞİLERİN ÇALIŞMALARININ KULLANILMASI	199
6.1. ISA-600 : Diğer Denetçilerin Çalışmalarının Kullanılması	199
6.1.1. Baş Denetçinin Yapacağı İşlemler	199
6.1.2. Denetçiler Arasındaki İşbirliği	200
6.1.3. Türkiye’de Diğer Denetçilerin Çalışmalarının Kullanılması	201
6.2. ISA-610 : İç Denetim Çalışmalarının Dikkate Alınması	202
6.2.1. İç Denetimin Konusu ve Amaçları	202
6.2.2. Denetçi İle İç Denetim Arasındaki İlişki	202
6.2.3. İç Denetim Hakkında Bilgi Toplama ve Ön Değerlendirme	203
6.2.4. İç Denetim Çalışmalarının Test Edilmesi ve Değerlendirilmesi	204
6.2.5. Türkiye’de İç Denetim Çalışmalarının Kullanılması	205
6.3. ISA-620 : Uzman Çalışmalarının Kullanılması	206
6.3.1. Uzman Kullanma İhtiyacının Belirlenmesi	206
6.3.2. Uzman Çalışmasının Konusu ve Değerlendirilmesi	207
6.3.3. Denetçi Raporunda Uzman Çalışmasına Atıf Yapılması	208
6.3.4. Türkiye’de Uzman Çalışmasının Kullanılması	208

7. DENETİMİN SONUÇLARI VE RAPORLAMA	209
7.1. ISA-700 : Finansal Tablolar Hakkındaki Denetçi Raporu	209
7.1.1. Denetçi Raporunun Temel Unsurları	209
7.1.2. Denetçi Raporu	212
7.1.3. Denetçi Görüşleri	213
7.1.4. Türkiye’de Denetim Raporu ve Denetçi Görüşü Şekilleri	215
7.2. ISA-710 : Finansal Tabloların Karşılaştırılması	218
7.2.1. Şekilsel Uygunluk	219
7.2.2. Karşılaştırmalı Finansal Tablolar	220
7.2.3. Türkiye’de Karşılaştırmalı Finansal Tablolar	222
7.3. ISA-720 : Denetlenmiş Finansal Tabloları Kapsayan Diğer Bilgiler	223
7.3.1. Diğer Bilgilere Ulaşma	224
7.3.2. Diğer Bilgilerdeki Önemli Tutarsızlıklar	224
7.3.3. Denetçi Raporu Tarihinden Sonra Diğer Bilgilerin Kullanılması	225
7.3.4. Türkiye’de Diğer Bilgilerin Dikkate Alınması	225
8. ÖZEL ALANLAR	226
8.1. ISA-800 : Özel Amaçlı Denetim Anlaşmalarında Denetçi Raporu	226
8.1.1. Finansal Tabloların Standartlar Dışında Bir Muhasebe Çerçevesine Göre Hazırlanması Durumunda Raporlama	227
8.1.2. Finansal Tabloların Bir Bölümü Hakkındaki Raporlar	228
8.1.3. Anlaşmalara Uyulması Hakkındaki Raporlar	229
8.1.4. Özet Finansal Tablolar Hakkındaki Raporlar	230
8.1.5. Türkiye’de Özel Amaçlı Denetim Raporları	230
8.2. ISA-810 : Beklenen Finansal Bilgilerin İncelenmesi	231
8.2.1. Beklenen Finansal Bilgiler İle İlgili Olarak Denetçinin Sağladığı Güvence	232
8.2.2. Sözleşmenin Kabulü	233
8.2.3. Ticari Bilgiler	233
8.2.4. Beklenen Finansal Bilgilerin Kapsadığı Dönem	234
8.2.5. Beklenen Finansal Bilgilerin İncelenmesi İşlemleri	234
8.2.6. Beklenen Finansal Bilgilerin Açıklanması	235
8.2.7. Beklenen Finansal Bilgilerin İncelenmesi Hakkındaki Rapor	236
8.2.8. Türkiye’de Beklenen Finansal Bilgiler Hakkındaki Raporlar	237

9. DENETİM BENZERİ HİZMETLER	238
9.1. ISA-910 : Yüzeysel Denetim Sözleşmeleri	238
9.1.1. Sözleşmenin Amacı	238
9.1.2. Sözleşmenin Genel Prensipleri	239
9.1.3. Sözleşmenin Konusu	239
9.1.4. Sözleşmenin Koşulları	239
9.1.5. Planlama	240
9.1.6. Yüzeysel Denetim İşlemleri ve Kanıtları	240
9.1.7. Yüzeysel Denetim İşlemlerinin Sonuçları ve Raporlama	242
9.1.8. Türkiye’de Yüzeysel Denetim İşlemleri	243
9.2. ISA-920 : Kısmi Denetim Sözleşmeleri	243
9.2.1. Sözleşmenin Amacı	243
9.2.2. Sözleşmenin Genel Prensipleri	244
9.2.3. Sözleşmenin Koşulları	244
9.2.4. Planlama	245
9.2.5. Kısmi Denetim İşlemleri	245
9.2.6. Kısmi Denetim İşlemlerinde Raporlama	245
9.2.7. Türkiye’de Kısmi Denetim İşlemleri	246
9.3. ISA-930 : Düzenleme Sözleşmeleri	247
9.3.1. Sözleşmenin Amacı	247
9.3.2. Sözleşmenin Genel Prensipleri	247
9.3.3. Sözleşmenin Koşulları	248
9.3.4. Planlama	248
9.3.5. Düzenleme İşlemleri	249
9.3.6. Düzenleme Sözleşmesinde Raporlama	250
9.3.7. Türkiye’de Düzenleme İşlemleri	251
SONUÇ	252
1. Uluslararası Standartlarla Harmonizasyon	252
2. Avrupa Topluluğu İle Harmonizasyon	256
3. Türkiye İçinde Harmonizasyon	259
KAYNAKÇA	270

KISALTMALAR

a. g. e. : Adı Geçen Eser

a. g. m. : Adı Geçen Makale

G.V.K : Gelir Vergisi Kanunu

IAPC : International Auditing Practices Committee - Uluslararası
Denetim Uygulamaları Komitesi

IFAC : International Federation of Accountants - Uluslararası
Muhasebeciler Federasyonu

ISA : International Standart on Auditing - Uluslararası Denetim
Standartı

ISAs : International Standarts on Auditing - Uluslararası Denetim
Standartları

K.V.K. : Kurumlar Vergisi Kanunu

K.D.V.K. : Katma Değer Vergisi Kanunu

Mad. : Madde

s. : Sayfa

SM : Serbest Muhasebeci

SMMM : Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

SPK : Sermaye Piyasası Kurulu

SPKn : Sermaye Piyasası Kanunu

Sy. : Sayılı

T.B.M.M. : Türkiye Büyük Millet Meclisi

TMS : Türkiye Muhasebe Standartları

TMUDESK : Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu

**TÜRMÖB : Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali
Müşavirler Odaları Birliği**

V.U.K. : Vergi Usul Kanunu

YMM : Yeminli Mali Müşavir



ÖZET

Türkiye Denetim Standartları'nın oluşturulmasına katkıda bulunmak amacıyla hazırlanmış olan ve “Uluslararası Denetim Standartlarının Türkiye Uygulamaları Açısından İncelenmesi ve Değerlendirilmesi” başlığını taşıyan bu çalışma, dört bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde, denetim kavramının çerçevesi belirlenmeye çalışılmıştır. Temel kavramlar başlığını taşıyan bu bölümde, denetimin tanımından başlanarak, tarihi gelişimi içerisinde oluşan denetim ile ilgili kavramlar ele alınmıştır.

İkinci bölümde, 3568 Sayılı Kanun hükümlerine ülkemizdeki denetim uygulamaları incelenmiştir. 3568 Sayılı Kanuna göre yapılan denetimler daha çok uygunluk denetimi olduğu için, bu bölümde özellikle yeminli mali müşavirlere verilen tasdik görevlerine ağırlık verilmiştir. Ayrıca 3568 Sayılı Kanunun denetim standartları açısından ne gibi katkıları olduğu belirlenmeye çalışılmıştır.

Üçüncü bölümde, 2499 Sayılı Kanun hükümlerine göre ülkemizdeki bağımsız denetim uygulamaları incelenmiştir. Ülkemizde bağımsız dış denetimin ana çerçevesini çizen bu kanun hükümlerine göre denetim standartlarının mevcut durumu ele alınmıştır.

Dördüncü bölüm Uluslararası Denetim Standartlarına ayrılmıştır. IFAC tarafından yayınlanmış olan standartların ele alındığı bu bölüm, çalışmanın da ana konusudur. IFAC tarafından yayınlanan 35 adet Uluslararası Denetim Standartlarının tamamının ele alındığı bu bölümde, standartlar mümkün olduğu ölçüde özetlenmeye çalışılmıştır. Ayrıca her standart, ilgili Türkiye uygulaması ile karşılaştırılarak ülkemizdeki mevcut durumun eksik yönleri ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Sonuç bölümünde, çalışmanın genel olarak bir değerlendirmesi yapılmış ve muhasebe denetiminde uluslararası niteliklere uygun standartların kullanılması ile işletmelerimizin dünyadaki diğer işletmelerle aynı dili kullanacağı ve sonuçta işletmelerimize olan güvenin uluslararası boyut kazanacağı kanaatine varılmıştır. Ekonomik olarak hızla tek pazar haline gelmekte olan dünyamızda bu durumun sağlayacağı faydalar ise sınırsızdır.

ABSTRACT

This study which is prepared to contribute to the development of Turkish Auditing Standards and which is titled “An Analysis And Evaluation Of International Auditing Standards From The Viewpoint Of Turkish Practice” consists of four chapters.

In the first chapter, an attempt is made to determine the framework of the auditing concept. In this chapter titled “The Main Concepts”, starting with the definition of auditing, various concept of auditing are examined in their historical progress.

In second chapter, auditing practice under The Law of Independent Accuantancy, Indepedent Account Financial Advisorship and Sworn-in Financial Adisorship-No:3568 is studied. Since auditing practice according to this law consist basicly of compliance auditing, in this chapter the duty of attestation given to sworn-in financial advisor is emphasized. Furthermore, contribution of this law to auditing standards is searched.

Independent auditing practices according to the Capital Market Law No:2499 are covered in the third chapter. The current conditions of standards of auditing according to this law which determines the main framework of independent auditing in Turkey are covered here.

The fourth chapter is assigned for the International Standartds on Auditing. This section, covering standards issued by IFAC, is the main subject of this study. International Standards have been summarized as far as possible in this chapter, which includes all 35 standards on auditing issued by IFAC. In additon, each standard has been compared with its counterpart in Turkey in order to bring forth the defienicies in Turkish practice.

A general evaluation of this study is presented on the conclusion section and it was concluded that by using international standards on auditing we would be using the same language with all international organizations and this would be result in an international confidence to Turkish Enterprises. This situation could provide unlimited advantages in a world that has been turning into a single market rapidly.

GİRİŞ

Dünyada ve ülkemizde hızla gelişen ve büyüyen işletmeler, zaman içinde artan sermaye ihtiyaçlarını, halka açılmak suretiyle karşılama yolunu, günümüzde daha çok tercih etmektedirler. Küçük tasarruf sahibi insanlar, yatırım yapacakları işletme hakkında elde ettikleri bilgilerin doğru, tutarlı ve güvenilir olmasını istemektedirler. Bu nedenle, söz konusu işletmelerin kamuya ilan ettikleri bilgilerin doğruluğunu, dürüstlüğünü ve güvenilirliğini inceleyip, değerlendirecek uzman kişilere ihtiyaç bulunmaktadır. Denetimi yapacak kişi yada kişiler, işletmelerin kamuya ilan ettikleri bilgi ve verileri değerlendirirken, hem bu bilgilerin doğruluğunu, hem de kabul edilen bir finansal raporlama çerçevesine göre uygun bir şekilde raporlanıp, raporlanmadığını denetleyeceklerdir. Bu noktada, denetçilerin işletmeye ilişkin herhangi bir bilgi yada veriyi değerlendirirken, doğruluk yada uygunluğu hangi ölçülere göre tespit edecekleri önem kazanmaktadır. Diğer bir ifade ile, doğruluk ve uygunluğun ölçülebileceği kriterlere (standartlara) ihtiyaç bulunmaktadır. İşletmelerde doğruluk denetimi ilgili ülkede o an için yürürlükte olan mevzuata göre, uygunluk denetimi ise genel kabul görmüş muhasebe standartlarına göre yapılmaktadır.

Doğruluk ve uygunluk denetimini yapacak olan kişilerin, nasıl belirleneceği ve kimler olacağı, denetim çalışmasının hangi sürede ve hangi şekillerde yapılacağı ve denetim sonuçlarının ne zaman ve ne şekilde raporlanacağı konusunda da objektif ölçülerin belirlenmesi bir zorunluluktur. Çünkü, her insan denetim yapamaz, denetim çalışması kişiden kişiye değişen bir çalışma programı ile sürdürülemez yada her denetçiye göre değişen metinler içeren raporlar sunulamaz. Aksi takdirde, denetçiye göre, denetim çalışmasının içeriğine göre yada raporda kullanılan ifadelerle göre, değişik denetim sonuçları ortaya çıkabilir. Bu durumda, bir firma hakkında kamuya aktarılan bilgilerin, kamuyu aydınlatma konusunda yeterli olduğunu söylemek mümkün olamaz. Bu nedenle, denetimi kimlerin yapacağı, denetim çalışmasının ne şekilde yapılacağı ve denetim sonuçlarının nasıl raporlanacağı hususunda standartların tespit edilmesi de kaçınılmayacak bir zorunluluktur.

Ülkemiz açısından denetim, Sermaye Piyasası Kurulu'nun kurulması, 3568 Sayılı muhasebe meslek yasasının yürürlüğe girmesi ve şirketlerimizin artan bir hızla halka açılmaları ile beraber önemini arttırmış, denetim konusunda standartlar oluşturulması ihtiyacı daha da artmıştır. Söz konusu gelişmelere rağmen muhasebe standartları ve denetim standartları konusunda oldukça geç kalınmıştır. Her ne kadar standartlar konusunda iyi niyetli

ve gönüllü çalışmalar sürdürülmekte ise de söz konusu çalışmaların, ihtiyaçları karşıladığından ve yeterli olduğundan söz etmek mümkün değildir.

Muhasebe ve denetim standartları hazırlanması ve yayınlanması çalışmaları, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TURMOB) bünyesinde yer alan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) tarafından sürdürülmektedir. Halen bu kurulun yayınlamış olduğu 11 adet Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) bulunmaktadır. Diğer muhasebe standartlarının hazırlanması ve yayınlanması için çalışmalar devam etmektedir. Yapılan çalışmalar ile yayınlanmış Uluslararası Muhasebe Standartlarının Türkiye'ye kazandırılması amaçlanmıştır. Ayrıca, Aralık/1992 yılında yayınlanan ve 1994 yılı başından itibaren zorunlu olarak uygulamaya konulan "Tek Düzen Muhasebe Sistemi" ile gerek hesapların işleyişi konusunda ve gerekse finansal bilgilerin raporlanması konusunda önemli gelişmeler sağlanmış, muhasebe sistemlerine bir bütünlük kazandırılmaya çalışılmıştır. Teknolojik desteklerden de artık yaygın olarak faydalanan ülkemizde, muhasebe uygulamalarının, diğer gelişmiş ülkelerin muhasebe uygulamalarından çok gerilerde olduğunu söylemek mümkün değildir.

Muhasebe standartları konusunda bu çalışmalar devam ederken, TMUDESK bünyesinde yer alan Denetim Standartları Komitesi henüz faaliyetlerine başlamadığından ve halka açık anonim şirketlerin denetimi ve gözetimi Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) 'na yasa ile verilmiş bir görev olduğundan, denetim standartları konusunda sorumluluğu SPK üstlenmiştir. SPK yayınladığı tebliğlerle, finansal bilgilerin kamuya sunulmasında bağlayıcı ölçüler koymuştur. Ayrıca halka açık anonim şirketler Sermaye Piyasası Kanunu'na (SPKn) tabi olduğu için, kamuya açıklanan finansal bilgilerin denetimden geçirilmesi de bir zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu noktada SPK kimlerin denetim yapacağını ve yayınlanacak denetim raporlarının ne şekilde olacağını da belirlemiştir. Bağımsız denetçilerin yada denetim firmalarının kurulması ve faaliyette bulunması da SPK'nın iznine tabidir.

SPK'nın tebliğlerinde denetçinin kimler olacağı ve raporların ne şekilde olacağı açık bir ifade ile belirtilmiştir. Ancak, denetimin nasıl yapılacağı hususunda yapılan açıklamalar yeterli değildir. Diğer bir ifade ile SPK işin başını ve sonunu tespit etmiş, ortasını eksik bırakmıştır. Bu noktada SPK'nın kendi kriterlerine uygun olan denetçileri, denetimin yapılması konusunda yeterli gördüğünü ve denetimin yürütülmesini denetçinin inisiyatifine bıraktığını söylemek sanırım yanlış bir ifade olmaz. Denetçiye güvenmeyi esas alan bu

yaklaşım iyi niyetli bir yaklaşımdır. Ancak, kamunun yanlış bilgilerle yada yorumlarla aldatılması hususunun iyi niyetli yaklaşımlarla ihmal edilmesi, ileride telafisi mümkün olmayan sonuçlara neden olabilir. Özellikle denetimin nasıl yapılacağı konusunda ülkemizde yeterli ölçüler (standartlar) bulunmamaktadır. Ancak, bu ölçülerin ortaya konulması için yine de çok geç kalınmış sayılmaz. Hatta belki de söz konusu standartların oluşturulması için, henüz ülkemiz için yeni sayılabilecek sermaye piyasası araçlarının yaygınlaşması, ortaya çıkan sorunların tespiti ve bu sorunların çözümüne ilişkin kurumsal önlemlerin alınması için makul bir sürenin geçmesinin beklenilmesi doğal karşılanabilir.

Bu tezin amacı denetim standartları konusunda mevcut olan açığı kapatmak yolunda bir adım atmak ve ülkemiz açısından Türkiye Denetim Standartları'nın oluşturulmasına katkıda bulunmaktır.

Çalışmanın birinci bölümünde denetim olgusunun kavramsal çerçevesi belirlenmeye çalışılmıştır. Temel kavramlar başlığını taşıyan bu bölümde denetimin tanımından başlanarak, tarihi gelişimi ve değişimi içerisinde oluşan denetim ile ilgili kavramlar ele alınmıştır.

İkinci bölümde 3568 Sayılı Kanun hükümlerine göre denetim olgusu incelenmiştir. Bu bölümde 3568 Sayılı Kanuna göre denetimin daha çok uygunluk denetimi olduğu dikkate alınarak, yeminli mali müşavirlere verilen tasdik görevleri incelenmiştir. Çalışmamız denetim ile ilgili standartların oluşturulmasına yönelik olduğundan 3568 Sayılı Kanunun standartlar açısından ne gibi katkıları olduğu belirlenmeye çalışılmıştır.

Üçüncü bölümde 2499 Sayılı Kanun hükümlerine göre denetim olgusu incelenmiştir. 2499 Sayılı Kanun ülkemizde bağımsız dış denetimin ana çerçevesini çizen kanundur. Bu nedenle ülkemizde denetim standartlarının söz konusu kanuna göre şekillendiğini söylemek mümkündür. Denetim standartları açısından anılan kanunu incelediğimiz bu bölümde mevcut standartların yeterli olmadığı görülmüştür.

Dördüncü bölüm Uluslararası Denetim Standartlarına ayrılmıştır. IFAC tarafından yayınlanmış olan standartların ele alındığı bu bölüm, çalışmanın da ana konusudur. Detaylı olarak denetim standartlarının ortaya konulduğu bu bölümde, IFAC tarafından yayınlanan standartların her biri ayrı bir başlıkta ele alınmıştır. Standartlar, onunla ilgili açıklamalarla bir bütün oluşturduğundan çalışmada bu hususa dikkat edilmiş, söz konusu standartlar açıklamalarıyla birlikte ele alınmıştır. Bu bölümde ayrıca Standartlar ile Türkiye'deki mevcut

durumun karşılaştırılması yapılmış, mevzuatımız ve uygulamalarımız yönünden eksik görülen noktalar tespit edilmeye çalışılmıştır. Karşılaştırma yapılmasındaki amaç, ülkemizdeki standartların eksikliklerini gidermek, hatta mevcut standartların uluslararası nitelikte olmasını sağlamak için çalışmaya esas alınan IFAC'ın standartlarının tümüyle ülkemize uyarlanarak kabulünü sağlamaktır.

Sonuç bölümünde çalışmanın genel olarak bir değerlendirmesi yapılmış ve muhasebe denetiminde uluslararası niteliklere uygun standartların kullanılması ile işletmelerimizin dünyadaki diğer işletmelerle aynı dili kullanacağı ve sonuçta işletmelerimize olan güvenin uluslararası boyut kazanacağı kanaatine varılmıştır. Ekonomik olarak hızla tek pazar haline gelmekte olan dünyamızda bu durumun sağlayacağı faydalar ise sınırsızdır.



BİRİNCİ BÖLÜM

TEMEL KAVRAMLAR

1. DENETİM KAVRAMI

Denetim kavramına çeşitli açılardan yaklaşarak, değişik tanımlar yapmak mümkündür. Genel olarak denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.¹ Uluslararası Denetim Standartlarında denetim, amacı yönünden tanımlanmaktadır. Buna göre, "finansal tabloların denetlenmesinin amacı, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle, tanımlanmış bir finansal raporlama çerçevesine göre hazırlanıp, hazırlanmadığı hakkında bir görüş açıklamak için denetçiye imkan sağlamaktır..."² Denetim, bir kişi, bir kurum veya iktidarın, değişik yönlerden görünümünün, yapısının, işlerliğinin ve uğraşlarının yasalar, tüzükler, yönetmelikler, kararlar ve akılcı yaklaşımlar çerçevesinde ölçülmesi, gözlenmesi ve izlenmesi için yapılan tüm uğraşlar olarak ta tanımlanmaktadır.³

Muhasebe, bir örgütün kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimini, örgütün işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış veya azalışları ve örgütün finansal durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi yada kuruluşlara ileten bir bilgi sistemidir.⁴ Bu tanımdan da anlaşılacağı gibi muhasebenin iki önemli fonksiyonu bulunmaktadır. Bunlar sırasıyla bir örgütün içinde meydana gelen iktisadi olayların kayıtlara alınıp, izlenmesi, ikincisi ise kayıtlardan elde edilen finansal bilgilerin raporlar halinde düzenlenmesi ve ilgili kişilere sunulmasıdır. Denetim, muhasebenin özellikle ikinci fonksiyonu ile yani finansal bilgilerin raporlanması ve ilgili kişilere sunulmasında devreye girmektedir. Geleneksel olarak muhasebe denetimi, yönetim tarafından hazırlanan mali tabloların objektif incelemesi anlamına gelen bir tür onay fonksiyonudur.⁵ Diğer bir ifade ile denetim, raporlanan ve ilgililere sunulan finansal bilgilerin doğruluğu ve dürüstlüğü hakkında, tarafsız ve bağımsız bir kişi tarafından görüş bildirilmesi sürecidir.

¹ John, W. Cook - Gary M. Winkle; **Auditing**, Boston - USA, 1984, Houghton Mifflin Company, s. 5

² International Auditing Practices Committee (IAPC); **Codification Of International Standards On Auditing And International Auditing Practice Statements (ISAs) - 110 Glossary Of Terms**, USA 1994, s.35

³ Arslan Yüzgün; **Genel Denetim Yaklaşımı**, İstanbul-1984, Dünya Yayınları, s.21

⁴ Orhan Sevilengül; **Genel Muhasebe**, III Baskı, Ankara, 1994, s.9

⁵ Arthur W. Holmes - Wayne S. Overmyer; **Muhasebe Denetimi - Auditing Standartları ve Yöntemleri**, 8. Baskı, Çeviren: Oğuz Göktürk, Illionis, USA, 1975, s.2

Denetimi bir onay fonksiyonu olarak ele aldığımızda, finansal bilgilerin doğruluk derecesinin belirlenmiş ölçütlere göre tasdik edilmesi olarak düşünülebilir.⁶

Denetim; en geniş anlamıyla, önceden planlanan bir amaca ulaşıp, ulaşamadığını veya hangi ölçüde ulaşıldığını incelemek, tetkik etmek ve analiz etmektir. Denetim söz konusu olduğu zaman;

- i) Ortada gerçekleşmesi, yerine getirilmesi planlanan, arzulanan bir suje vardır.
- ii) Etkinlikler ve çalışmalar sonucunda fiilen ulaşılan bir sonuç vardır.
- iii) Son olarak, bu ikisinin karşılaştırılması, sapmaların tespit edilmesi, sebeplerin bulunması, analizi ve ortadan kaldırılması çalışmaları vardır.

Muhasebe denetimini geleneksel anlamın ötesinde geniş olarak ele aldığımızda, “denetim, işlemlerin etkili ve yeterli bir biçimde yürütülüp, yürütülmediğinin araştırılması amacıyla, bilgi toplama işlemlerinin ve bütün yönetim faaliyetlerinin incelenmesi ve değerlendirilmesini kapsayan bir süreçtir” şeklinde tanımlayabiliriz. Bu tanım, "yönetim denetimi" yada "işlevsel denetim" olarak da bilinir.⁷ Muhasebe denetimini geniş anlamda düşündüğümüzde, denetçi bir danışman olarak görev yapmaktadır. Ancak danışman durumunda olan bir denetçinin, denetimin en önemli ilkesi olan "bağımsızlık" ilkesinden uzaklaşmaması gereklidir. İşlevsel denetim, mali denetim ile yönetim denetiminin birlikte yürütülmesini ve işletme ile ilgilenen kişilerin menfaatinden çok işletmenin menfaatinin gözetilmesini gerektirdiğinden, bağımsızlık ilkesinin zaafa uğraması da mümkündür.

Muhasebe denetimi; aslında geniş anlamdaki denetimin özel bir amaca yönelik biçimidir. Bu özel amaç, firmaya ait iktisadi olayların kaydedildiği, muhasebe kayıtlarının ve kayıtların sonucu olan finansal tabloların doğruluğunun, tarafsızlığının ve güvenilirliğinin incelenmesidir. Diğer bir ifade ile, modern anlamda muhasebe denetimi (auditing), bir işletmenin (hayır kurumları, vakıflar ve meslek firmaları dahil) muhasebe kayıtlarının, bir uzman kişi tarafından detaylı incelenerek doğruluğu, dürüstlüğü, güvenilirliği ve tarafsızlığı konusunda bir fikir edinme ameliyesidir.⁸

⁶ John J. Willingham - D. R. Carmichael; **Auditing Concepts and Methods**, 2nd Edition, USA-1975, McGraw-Hill Inc. s.3

⁷ Holmes - Overmyer; a.g.e., s.2

⁸ Mehmet Ali Aktuğlu; **Denetim ve Revizyon**, Dokuz Eylül Üniversitesi, İ.İ.B.F, Yayın No:7, İzmir-1983, s.6-8

Bir firmanın bütün iktisadi eylem ve işlemleri, muhasebe kayıtları, finansal raporları...vb. bir bütün halinde denetime tabi tutulabilir. Fakat böyle bir denetim biçimi için zorunluluk söz konusu değildir. Örneğin bir işletmenin sadece muhasebe kayıtları ve finansal tabloları denetime tabi tutabilir. Buna finansal denetim veya kayıt denetimi denir. Burada amaç muhasebe kayıtlarının doğruluğunu incelemektir. 1980’li yıllarda İngiltere’de “denetim” denilince, akla muhasebe kayıtlarının denetiminin geldiği anlaşılmaktadır. 1940 yılında ABD’de “McKesson ve Rubins” olayı üzerine Securities and Exchange Comission’in hazırlamış olduğu raporla denetim; kayıt denetimi olmaktan çıkarak, aktiflerin doğruluğunun teyidi, yönetimin yetkisinin araştırılması, iç kontrol sisteminin incelenmesi konularına girmeye başlamıştır. Bu tip denetime “sistem temelli denetim” denilmektedir. Günümüzde "sistem temelli denetim" yerini, “risk temelli denetim”e bırakmıştır. Sistem temelli denetimde; her muamelenin, eşit şanslı risk taşıdığı kabul edilmesine karşılık, risk temelli denetimde bağımsız denetçi elde edebildiği bütün kanıtlarla en fazla riskin olduğu denetim alanlarını bulmaya çalışır. Bu yaklaşım denetçinin riskli alanlara daha çok yönelmesini sağlar.

Muhasebe denetimi kamu hizmeti gören bir özel meslektir. Bu itibarla mali işlerin yönetilmesinde ve mali raporların hazırlanmasında, muhasebe mesleğinin ekonomik faaliyet raporları ile ilgili bütün diğer meslek dallarından daha etkili bir yeri vardır. Ticari kuruluşlar hissedarlarına, alacaklılarına, işçi kuruluşlarına, bazı devlet kurumlarına, basına, maliye uzmanlarına...vb. ilgili mali tabloları içeren ayrı denetim raporları aracılığıyla bilgi verirler. Bir kuruluşun kendi hakkında başka birinin desteklemeyeceği bir yargıda bulunması, hem davacı hem de yargıç gibi hareket etmiş olacağından anlamsızdır. Denetim raporlarında, mali hesapların tutarlılığı ile ilgili görüş, bağımsız bir muhasebeci, çoğunlukla yeminli bir muhasip tarafından belirtilir. Geçen yıllar boyunca, yeminli muhasiplerin görev alanları, salt muhasebe denetimini aşan boyutlara ulaşmıştır. Bu anlamda ele alındığında muhasebe denetimini şu şekilde tanımlamaktadır.

Denetim; iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.⁹

⁹ Salih Özel ; **İşletmelerde Mali Tablolara Yönelik Denetim ve Raporlama (Auditing) Teknikleri ve Uygulama Biçimleri**, 1990-1991 Hesap Uzmanları Kurulu Konferansları II, Maliye Bakanlığı APK Kurulu Başkanlığı Yayını, Yayın No: 1991/318, Ankara 1991, s. 16

Günümüzde işletmelerin mali tablolar aracılığı ile çeşitli ilgililere ulaştırdıkları bilgilerin kullanılmadan önce denetlenmiş olması esastır. Denetimin amacı, çeşitli konularda karar alabilmeleri için ilgililere kullandıkları bilgilerin güvenilir olup olmadığı hakkında bir görüş belirtmektedir.

Buraya kadar yapılan tanımlardan denetimin tanımının unsurlarını ve özelliklerini şu şekilde sıralamak mümkündür.¹⁰

i) Denetim ile ilgili tüm tanımlamalarda denetimin bir süreç olduğu belirtilmektedir. Bu yolla denetimin dinamik bir faaliyet olduğu ortaya konmaktadır. Bu süreç denetim faaliyeti için, gerekli olan kanıt ve bilgilerin sağlanması, bunların işlenmesi ve değerlendirilmesi, değerlendirme sonuçlarına göre bir denetim görüşüne ulaşılması ve bu görüşün denetim raporu ile ilgili yerlere iletilmesi evrelerini içerir. Bu açıdan denetim süreci bir bilgi üretme ve karar süreci olarak düşünülmelidir. Yukarıdaki tanımda en önemli husus denetimin sistematik bir süreç olduğudur. Bu sistematik süreç evrelerden oluşmaktadır. Denetim süreci anlamlıdır, ussalıdır, planlıdır ve bilimseldir.

ii) İktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddialar ifadesi ile muhasebenin iktisadi bilgileri teşhis etme, ölçme raporlama işlevleri belirtilmek istenmektedir. Denetim sürecinin özü bu ifade içinde aranmalıdır. Uzman denetçi bir denetim faaliyetine başlarken denetlediği işletmenin finansal tabloları ve iktisadi faaliyetleri hakkındaki raporlar kendisine sunulur. Bu raporlar, o işletme yönetiminin belirli bir döneme ait iktisadi faaliyetler hakkındaki bildirim ve iddialarını yansıtır. Uzman denetçi gerekli incelemelerini yaparak işletme yönetiminin kendisine sunduğu bu raporlardaki iddiaların doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırır ve onaylar.

iii) Önceden saptanmış ölçütler, yönetimin faaliyet ve olaylara ait iddia ve bildirimlerinin doğruluğunun araştırılması amacıyla karşılaştırıldıkları standartlardır. Uzman denetçi incelemelerine ait bulguları ilgili taraflara bildirir. Denetçi ile bilgileri kullanacak ilgili taraflar arasında verimli ve anlaşılabilir bir haberleşmenin kurulabilmesi için ortak bir haberleşme lisanına gerek vardır. Bu ortak haberleşme lisanı önceden saptanmış ölçütler aracılığı ile sağlanır. Bu ölçütler yasama organlarınca konulmuş kurallar, yönetim tarafından saptanmış başarı ölçütleri, bütçeler, finansal muhasebe standartlarını düzenleyen organlar tarafından oluşturulmuş genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri olabilir.

¹⁰ Ersin Güredin; **Denetim**, 6. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 1994, s.5-6

iv) Uygunluk derecesi, yönetim tarafından ileri sürülen iddia ve bildirimlerin saptanmış ölçütlerle ne derecede uyum içinde bulunduğunu belirleyen bir ölçüdür. Bu uygunluk ya da uyumsuzluk nicel olarak veya nitel olarak saptanıp, belirlenebilir.

v) Tarafsızca kanıt toplama ve kanıtları değerlendirme ibaresi, denetçinin bir ön yargıya dayanmadan bağımsız bir uzman kişi olarak, yapılmış bildirimleri özenle incelemesi ve sonuçlarını titizlikle değerlendirmesi anlamında kullanılmaktadır. Burada denetimin tarafsız olarak kanıt topladığı ve bu kanıtları değerlediği vurgulanmaktadır. Kanıtın kendisinin tarafsız ve öznel olup, olmadığı ise bu aşamada önem taşımamaktadır.

vi) İlgili duyanlar, ilgili çıkar gruplarını ve genel anlamda kamuyu ifade etmektedir. Denetçinin bulgularını ve yargısını kullanan her birey ilgili taraf olmaktadır. Bu gruba ortaklar, işletmenin yöneticileri, kredi verenler, devlet kurumları ve kamu oyu da dahildir.

vii) Sonuçları bildirme, denetim sürecinin son aşamasıdır. Sonuç bildirme, temelde bir onaylama işlemidir. Denetçi, işletme yönetiminde ileri sürülen iddia ve bildirimlerin geçerliliğini ve güvenilirliğini inceleyerek bunları onaylar ya da reddeder. İnceleme ile ilgili bulguların ve denetçi görüş ve yargısının açıklanması yazılı bir rapor ile yapılır. Denetçi, bu raporunda yaptığı incelemenin sonucuna dayanarak, denetlenen işletmenin yönetimi tarafından sunulan finansal tabloların, işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve düzenlilik açısından doğru ve dürüst bir şekilde, açıkça ve oldukça güvenilir bir biçimde yansıttığı hususundaki görüşünü açıklar. Denetçi, raporunda hiç bir zaman finansal raporların yüzde yüz doğruluğunu onaylamaz ya da bu konuda açıkça bir güvence veremez.

Yayınlanan denetim raporları farklı türde olabilir. Bir denetim raporunun türü ve içeriği, tamamlanan denetimin niteliğine, amacına, inceleme sonuçlarına, denetçi bulgularına ve raporu kullanacakların gereksinmelerine göre farklılık gösterir.

2. DENETİM ÇEŞİTLERİ

Denetimi; amaçları yönünden, denetçi ile denetlenen işletme arasındaki ilişkiler yönünden ve denetçinin yaptığı işlemler yönünden gruplamak mümkündür.

2.1. Denetimin Amacı Yönünden

Denetimin amaçları yönünden denetimi; finansal tabloların denetimi, uygunluk denetimi ve yönetim denetimi olarak sınıflandırabiliriz.

Sayılan her türde, denetim çalışması ve bu çalışma ile ilgili taraflar aşağıdaki tabloda görüldüğü gibi özetlenebilir.

DENETİM TÜRÜ	BAĞLI BULUNAN ÖLÇÜT	KULLANMA
Finansal Tabloların Denetimi	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri	Ortaklar, Kredi Verenler, Resmi Kurumlar ve Devlet
Uygunluk Denetimi	İlgili Bağıt veya Sözleşmeler	Bağıtlarla veya Sözleşmelerle İlgili Taraflar
Faaliyet Denetimi	Yönetim Tarafından Hazırlanmış Bütçeler ve/veya Diğer Başarı (Performans) Ölçütleri	Yönetim

Şekil 1-1 : Amaçları Yönünden Denetim Türleri

2.1.1. Finansal Tabloların Denetimi

Finansal tablolar; işletme sahip ve yöneticilerinin dışında, yatırımcılar, kredi verenler, devlet ve diğer ilgililer için gerekli bilgileri sağlamak, gelecekteki nakit akışlarını değerlendirmeye olanak tanımak, varlıklardaki ve kaynaklardaki değişmeler ile işletmenin faaliyet sonuçları hakkında bilgi vermek amacıyla düzenlenen, bilanço, gelir tablosu, satışların maliyeti tablosu, fon akım tablosu, nakit akım tablosu, kar dağıtım tablosu ve öz kaynaklar değişim tablosu gibi tablolardan oluşmaktadır. Finansal tabloları kendi içinde iki ana gruba ayırdığımızda, bilanço ve gelir tablosu dipnotları ve ekleri ile birlikte temel mali tabloları, diğerleri ise ek mali tabloları oluşturmaktadır.¹¹

Finansal tabloların denetimi, bu tablolardan beklenen amaçların gerçekleşmesini önleyecek aykırılıkların tespitine yada bu tabloların düzenlenme ilkelerine, muhasebe usul ve

¹¹ T. C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü; **Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği**, Ankara 1992, s.8

esaslarına, yasalara ve önceden saptanmış diğer tüm ölçütlere uygunluk derecesini ölçerek güvenirliliğinin ortaya konulmasına yöneliktir.¹²

Denetçi finansal tabloları denetlerken, bu tabloların değişik gruplarca değişik amaçlar için kullanılacağı hususunu göz önünde tutar. Denetim, tüm grupların ihtiyaçlarını karşılamak üzere gerçekleştirilen genel amaçlı bir çalışmadır. Her grup için ayrı denetimler yapılmaz. Genel amaçlı tek bir denetim çalışması yapılarak tüm grupların bilgisine sunulur. Ancak isteyen gruplar özel amaçlı denetim yaptırabilirler.¹³

2.1.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi; uygulayıcıların işletme içinden (üst düzey yöneticiler) ya da dışından (kamu) bir üst organca konulmuş kurallara uyulup, uyulmadığının tespitine yöneliktir.¹⁴ Genellikle, iç denetçileri yada kamu denetçilerini ilgilendiren uygunluk denetimi, finansal tabloların denetlenmesinde de dikkate alınan bir husustur.

Uygunluk denetiminde ulaşılan sonuçlar geniş bir kitleye değil, işletme içindeki yetkili kişilere raporlanır. Diğer bir ifade ile uygunluk denetimlerinde ilgili taraf, işletme yöneticileridir.¹⁵

2.1.3. Yönetim Denetimi

Yönetim denetimi; muhasebe denetiminden çok, işletmenin yönetsel faaliyetlerine yönelik olarak yapılan bir denetim türüdür. Yönetim denetimi, yönetim faaliyetleri yada daha geniş anlamda işletme faaliyetlerini etkinlik ve verimlilik açısından inceleyen ve faaliyetlerle ilgili finansal yada finansal nitelikte olmayan her türlü bilgiyi değerlendiren bir denetimdir. Genellikle iç denetçiler tarafından yapılan bu denetim türü, günümüzde faaliyet denetimlerinin de bağımsız ve tarafsız olarak yapılmasının işletmeye daha fazla yarar sağlayacağı düşüncesi ile artık bağımsız denetçiler tarafından da yapılmaktadır.¹⁶

¹² Hasan Gürbüz; **Muhasebe Denetimi**, Bilim Teknik Yayınları, İstanbul 1990, s. 11

¹³ Güredin; a.g.e., s.14

¹⁴ Güredin; a.g.e., s.14

¹⁵ Güredin; a.g.e., s.14

¹⁶ Holmes - Overmyer; a.g.e., s.2

Günümüzde özellikle büyük işletmelerde, bu tür denetimlerin daha fonksiyonel olduğu görülmektedir. Aslında bu durum rekabetçi bir ortamda bir anlamda zorunluluktur. Rekabetçi bir ortamda işletmenin piyasada oluşan fiyata müdahale imkanı yoksa, kârlılığın artması yada varlıkların korunması için maliyetlerin düşürülmesi gerekir. Maliyetlerin düşürülmesi için işletmenin etkin ve verimli çalışması, bu konuda karşılaşılabileceği aksaklıkları gidermesi gereklidir. Yönetim denetimi, işletme yönetimine bu aksaklıkların tespitinde ve giderilmesinde yön veren bir unsurdur.

2.2. Denetçi İle İşletme Arasındaki İlişki Yönünden

Denetçi ile işletme arasındaki ilişki yönünden yapılan sınıflandırmalar, denetçinin işletmenin personeli olup olmamasına ve işletme personeli değilse, denetçi ile işletmeyi bir araya getiren hukuki bağa (denetim sözleşmesi yada yasalar) göre biçimlenmektedir. İç denetim ve dış denetim olarak ikiye ayrılan bu denetim türlerinin amacı, daha önce belirtilen genel denetim amaçlarından farklı değildir.

2.2.1. İç Denetim

İç denetim; yönetime hizmet etmek amacıyla, bir örgütteki muhasebe, mali işler ve diğer faaliyetleri gözden geçirmek amacıyla yapılan bağımsız bir denetimdir. Diğer kontrollerin etkinliğini ölçen ve değerlendiren bir yönetsel kontroldür.¹⁷ Burada ifade edilen bağımsızlık, iç denetçilerin denetimi yaparken sergilemesi gereken davranış biçimini ifade eder.

İşletme faaliyetlerinin etkinliği, çalışanların yaptıkları işlerin doğruluğu ve uygunluğu, işletme içinde üretilen her türlü bilginin güvenilirliği, finansman, muhasebe ve diğer konulardaki tüm kontrollerin yeterliliği için, işletme içinde bu amaçla üst organlar tarafından görevlendirilen kişilerin yaptıkları çalışmalar, bu çalışmaların üst yönetime raporlanması iç denetim faaliyetlerini oluşturmaktadır.

İç denetimin genel amacı; bir işletmeyi yönetmekle sorumlu olan kişilerin, bu görevlerini etkin bir biçimde yerine getirmelerine yardımcı olmaktır. Bu nedenle iç denetçilerin muhatabı işletme yönetimidir.

¹⁷ Gürbüz; a.g.e., s.51

2.2.2. Dış Denetim

Dış denetim; işletmenin personeli olmayan denetçiler tarafından tarafsız ve bağımsız olarak denetlenmesini ifade eder. Dış denetimde ele alınan konular işletmenin, işletme dışındaki ilgili kişi yada kurumlara sunduğu finansal bilgilerin değerlendirilmesine yöneliktir.¹⁸

İşletme dışındaki ilgili kişiler; yatırımcılar, kredi verenler, vergi idaresi, menkul kıymet borsaları, aracı kurumlar ve diğer kamu kuruluşları gibi kişi ve kurumlar olabilir. Bu bakımdan dış denetimi kendi içinde bağımsız denetim ve kamu denetimi olarak ikiye ayırabiliriz.

Bağımsız denetim; işletmenin talebi üzerine, bir denetim sözleşmesi çerçevesinde bağımsız çalışan denetçiler yada denetim firmaları tarafından, finansal tablolar denetiminin, uygunluk denetiminin ve faaliyet denetiminin yapılmasıdır.

Bağımsız denetim özellikle, herhangi bir işletmenin finansal bilgileri hakkında bir güvence elde etmek isteyen kişi ve kurumlara yönelik olarak yapılır. Fakat bu durum bağımsız denetimin işletme içine yönelik olarak yapılmayacağı anlamına gelmez. Bağımsız denetim bir bakıma yönetimin tarafsız bir hakem tarafından sorgulanması sürecidir. Dolayısıyla işletme yönetimi ve ortakları da böyle bir denetimi isteyebilirler.

Kamu denetimi; görev ve yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına, kamunun ihtiyaçlarına cevap vermek üzere denetim yapan kişilerce gerçekleştirilen finansal tabloların denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimini ifade eder.¹⁹ Bu denetim grubuna vergi denetimleri, banka ve sigorta şirketlerinin yapmış olduğu denetimler ve işçi sağlığı ve güvenliği gibi konularda yapılan denetimler girmektedir.

Ülkemizde yeminli mali müşavirlerin 3568 Sayılı Yasa çerçevesinde yapmış oldukları denetimlerin önemli bir bölümü de bu grupta değerlendirmek mümkündür. Çünkü yeminli mali müşavirlerin 3568 Sayılı Yasa çerçevesinde yapmış olduğu işlemlerin bir çoğu da kamu alacakları korumaya ve işletmelerin yapmış oldukları faaliyetlerin, devlet karşısında doğruluğunun tesciline yöneliktir.

¹⁸ Gürbüz; a.g.e., s.16

2.3. Denetçinin Yaptığı İşlemler Yönünden

Denetçinin yaptığı işlemler yönünden denetimi iki ana gruba ayırabiliriz. Bunlardan ilki denetim, ikincisi ise denetim benzeri hizmetlerdir.

2.3.1. Denetim

Denetim işlemleri; bir işletmenin finansal bilgilerinin; önceden belirlenmiş bir finansal raporlama çerçevesine göre doğru ve dürüst bir şekilde görünüp, görünmediği hakkında denetçinin bir görüş açıklanmasına yönelik işlemlerdir. Denetçinin bu konu ile ilgili bir görüş açıklayabilmesi, kanaatini destekleyen kanıtların elde edilmesine bağlı olacaktır. Yapılan bir denetimde denetçi görüşü, yüksek düzeyde ancak mutlak olmayan olumlu bir güvenceyi ifade eder. Bu güvence, finansal tabloların doğruluğuna ve dürüstlüğüne yöneliktir. Diğer bir ifade ile denetim, finansal tabloların kredibilitelerini artırır.²⁰

2.3.2. Denetim Benzeri Hizmetler

Denetim benzeri hizmetleri kendi içerisinde üçe ayırılır. Bunlar sırasıyla, yüzeysel denetim, kısmi denetim ve düzenleme işlemleridir.

i) Yüzeysel denetim, uygulanan denetim teknikleri açısından sınırlı olan denetimlerdir. Bu denetimin amacı, bir denetimde gerekli olan bütün kanıtlar sağlanmadan finansal tablolar hakkında denetçiye görüş açıklamasına olanak sağlamaktır. Yüzeysel denetim işlemleri; güvenilir bir görüşün sağlanması için tasarlanan araştırma işlemleri ve analitik işlemlerden oluşmaktadır. Yüzeysel denetim; kanıt toplanması, denetim becerisi ve tekniklerinin uygulanması gibi işlemlerin yapılmasını gerektirirken, iç kontrol sistemi ve muhasebenin değerlendirilmesi işlemlerini ve kayıtlardan bilgi almaya yönelik testlerin uygulanmasını gerektirmez.²¹

Denetçinin finansal verilerle ilgili bütün önemli hususlarda bilgi sahibi olmak için testler yapması gerektiği halde, yüzeysel denetim işlemlerinde bu amaca ulaşılması, denetimde yapılan işlemlere göre daha az olarak gerçekleşir. Bu nedenle, yüzeysel denetim

¹⁹ Gürbüz; a.g.e., s.17

²⁰ ISAs-120.11

²¹ ISAs-120.14

raporunda verilen güvence düzeyi, denetim raporunda verilen güvence düzeyinden daha az olacaktır.²²

ii) Kısmi denetim, konusu itibarıyla sınırlı olan denetim türüdür. Bu tür denetimlerde denetçi, denetimin doğasında olan doğrulama işlemlerini gerçekleştirmek için müşteri ile anlaşma yapar. Kısmi denetim işlemlerinde, elde edilen fiili bulgular raporlanır. Bu işlemlerin yapılma nedenlerinin farkında olmayan diğer taraflar sonucu yanlış anlayabileceğinden, rapor yalnızca işlemlere konu olan taraflarla sınırlıdır.²³ Raporlarda açıklanan bir denetçi görüşü yoktur. Bu nedenle herhangi bir güvence de söz konusu değildir. Raporun okuyucuları çalışma sonucunu kendi kendilerine değerlendirirler.

iii) Düzenleme sözleşmesinde denetçi, bir muhasebeci gibi görev yapar. Bu tür sözleşmelerde denetçi, bir muhasebeci olarak finansal bilgilerin toplanması, sınıflandırılması ve özetlenmesi için çalışır. Bu durum genellikle, ayrıntılı finansal verilerin yönetilebilir ve anlaşılabilir şekilde özetlenmesini gerektirir. Yapılan işlemler, muhasebecinin finansal tablolar hakkında herhangi bir görüş açıklamasına olanak tanımaz. Bununla birlikte muhasebeci çalışmalarını mesleki beceri ve dikkat kullanılarak yaptığı için, düzenlenmiş finansal bilgileri kullananlar, bu çalışmaların sonuçlarından bazı yararlar elde edebilirler.²⁴

2.4. Denetimle İlgili Diğer Kavramlar

Denetim türlerinin sınıflandırılmasına ilişkin bu açıklamalardan sonra, başlı başına birer denetim türü oluşturmayan, ancak denetim kavramı içinde barınan ve çoğu kez de denetim kavramı ile karıştırılan diğer kavramlar üzerinde de durulmasında yarar vardır.

Sözü edilen kavramlar aşağıda kısaca açıklanmış olup, verilen tanımlar değerlendirilirken konunun finansal tabloların denetimi ile sınırlı tutulduğu unutulmamalıdır.

2.4.1. Kontrol

Kontrol sözcüğü, işletmenin örgütlenme yapısının her aşamasında bulunabilen muhtemel hataların tespit edilip, giderilmesi ve bu hataları önleyici sürekli tedbirlerin

²² ISAs-120.15

²³ ISAs-120.17

²⁴ ISAs-120.18

alınmasını ifade eder. İç denetimi ve dış denetimi kolaylaştıran bir araç olan kontrol, işletme bünyesinden veya işletme dışından görevlendirilen kişiler tarafından bir hizmet olarak yapılmaktadır.²⁵

2.4.2. Teftiş

Teftiş, daha çok muhasebe dışı olan ve genellikle finansal niteliği bulunmayan olaylar ve faaliyetlerle ilgili iç denetimi ifade eder. Burada amaç işletme içinde meydana gelen bir olayın yada faaliyetin araştırılması ve sorun yaratan durumun çözülmesidir.

Günümüzde teftiş sözcüğü ile genellikle resmi kuruluşların incelemeleri kast edilmektedir. Teftişin ruhunda bir otorite gizlidir. Denetim literatüründe teftiş, bir denetim tekniği olarak ele alınır. Örneğin stokların denetiminde kullanılan en önemli denetim tekniği, teftiş ve sayımdır. Bu teknik, denetçiye görgü tanıklığı denilen en güvenilir denetim delilini sağlar.²⁶

2.4.3. Revizyon

Revizyon, muhasebe kayıtları ve defterleri üzerinde sonradan yapılan denetimi ifade etmektedir. Burada amaç muhasebe kayıtlarında yer alan hataların düzeltilmesidir. Oysa denetimin hataları düzeltme gibi bir fonksiyonu yoktur. Denetimin amacı, denetimi yapılan finansal bilgiler hakkında bir görüş açıklanmasıdır.²⁷

Revizyon yalnızca muhasebe defter ve kayıtları ile sınırlı olmayıp, ek olarak muhasebe dışındaki ve finansal niteliği olsun yada olmasın işletmeyle ilgili her türlü olayla da ilgilenen bir denetim kavramıdır.

3. DENETÇİ ÇEŞİTLERİ

Denetim uygulamasında, denetim çalışmalarını yapan denetçileri genel olarak üç grupta toplamak mümkündür. Burada yapılan sınıflandırma yukarıda yapılan denetim türleri sınıflandırmasına paralel niteliktedir.

²⁵ Gürbüz; a.g.e., s.9-10

²⁶ Gürbüz; a.g.e., s.9

²⁷ Gürbüz; a.g.e., s.8

3.1. Bağımsız Denetçi

Denetime tabi tutulan işletme ile işçi-işveren ilişkisi olmayan ve işletmenin nicel verilerini denetleyen kişi yada kişilerdir. Bu anlamda bağımsız denetçiler, A.B.D.'de Diplomalı Kamu Muhasipleri, İngiltere'de Fermanlı Muhasipler ve Diplomalı Muhasipler, Almanya'da İktisat Murakıpları ve Fransa'da Hesap Uzmanlarıdır. Türkiye'de ise bağımsız denetçiler, Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Yeminli Mali Müşavirlerden oluşmaktadır.

Bağımsız denetçiler müşterilerine genel olarak aşağıdaki hizmetleri sunarlar.

- i) İşletmelerin mali tablolarını denetlemek.
- ii) İşletme yöneticilerine danışmanlık yapmak.
- iii) İstenen konularda özel incelemeler ve araştırmalar yapmak.
- iv) Muhasebe organizasyonu, iç kontrol sistemi ve diğer konularda işletmelere yardımcı olmak.
- v) Borsa, vergi daireleri ve mahkemelerde temsil görevi yapmak.
- vi) Bilirkişilik, hakemlik ve tasfiye memurluğu yapmak.

Gelişmiş ülkelerde bağımsız denetçiler, daha çok işletmelerin mali tablolarını denetlemekle uğraşırlar. Kamuya açıklanan mali tablolar, iş hayatında çeşitli karar birimlerini ilgilendirdiği için bağımsız denetçilerin bu fonksiyonu ülke ekonomisini etkileyecek boyutta ve önemlidir.

Bağımsız denetçiler, bağımsızlık derecesi en yüksek olan denetçi grubudur. Genellikle bir firma organizasyonu içinde yer alırlar. Denetledikleri işletme ile ilişkileri, alıcı-satıcı ilişkisidir. Ayrıca çok sayıda işletmeye hizmet verildiği için, bir işletmeden sağlanan gelir bağımsızlığı zedeleyecek düzeyde olmaz. Bu nedenle anılan denetçi grubu, bağımsız denetçi yada dış denetçi adını taşırlar.

3.2. İç Denetçi

İşletme organizasyonu içinde denetim yapmak üzere üst yönetim tarafından görevlendirilen işletme personeline iç denetçi denilmektedir. Yönetime hizmet ve yardımcı olma amacını taşıyan iç denetçiler aşağıdaki görevleri yerine getirirler.

- i) İşletme içinde hazırlanan tüm muhasebe bilgilerinin ve raporlarının güvenilirliğini incelemek.

- ii) İşletme içinde kurulmuş olan uygulamalardaki etkinliği ve verimliliği değerlendirmek.
- iii) İşletme yönetimi tarafından belirlenen politikalara, planlara ve öngörülere uygunluk derecesini tespit etmek.
- iv) İşletme yönetimi tarafından istenilen özel denetim işlemlerini yapmak.
- v) Bağımsız denetçilerin çalışmalarında yardımcı olmak.

Bu çalışmalar sonucunda iç denetçiler, bağlı oldukları işletmenin üst yönetimine tespitlerini ve çözüm önerilerini içeren bir rapor sunarlar. Çalışmanın niteliğinden de anlaşılacağı gibi, iç denetçilerin yürütme üzerinde bir yetkileri yoktur. Daha çok bir kurmay fonksiyonu görürler.

İç denetçiler ile dış denetçiler arasındaki en önemli fark bağımsızlık derecesidir. İç denetçiler, denetledikleri örgütün bir personelidir. Bu nedenle örgütteki karar alıcı birimler, iç denetçilerin verdikleri raporlara fazla güvenmezler. Onların fonksiyonu daha çok işletmenin daha etkin ve verimli yönetilmesine katkı sağlamaktır.

Bağımsızlık dereceleri farklı da olsa iç denetçiler yapacakları denetimde dış denetçi gibi davranmak zorundadır. Ülkemizde, özellikle büyük işletmelerde iç denetim organları çoğunlukla mevcuttur.

3.3. Kamu Denetçisi

Kamu örgütlerine bağlı olarak faaliyet gösteren denetçi grubudur. Çeşitli devlet kurumları tarafından kurulmuş olan denetim birimleri, kamu sektörü kuruluşlarının ve özel sektör kuruluşlarının yasalara, yönetmeliklere, devletin ekonomi politikalarına ve kamu yararına bağlılık derecesini izlerler ve denetlerler.

Ülkemizde kamusal denetim görevleri özel yasa ile kurulmuş denetim örgütleri ile kamu örgütleri içindeki denetim birimleri tarafından yapılmaktadır. Bu denetçilerin amaçları, bağlı oldukları örgütleri ilgilendiren konularda, işletmelerin faaliyetlerini, mali kayıt ve tablolarını incelemektir. Bu denetçiler diğer denetçilerden farklı olarak yasalardan aldıkları yetkilerle bir yaptırım gücüne sahiptir.²⁸

²⁸ Gürbüz; a.g.e., s.22-25

4. GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI

Standart; bir yetkiye dayanarak, miktar, ağırlık, kapsam, değer yada kalite ölçen bir kural olarak konulmuş ve saptanmış şeylerdir. Denetimde uygulanan şekliyle standart, yetkili makamın izniyle konulan bir performans ölçüsüdür. Standartlar, performansın niteliğini belirler. Denetim standartları, denetçiye mesleki sorumluluğunu yerine getirmesinde yardımcı olan, ona denetim faaliyetlerinde ışık tutan genel ilkelerdir.²⁹

Denetçi tarafından seçilerek kullanılacak denetim teknikleri ve yöntemleri konusunda yol gösterici öneriler verse bile kesinlikle denetçinin mesleki yargısına müdahale etme amacı taşımayan denetim standartları, bir anlamda denetim faaliyetlerinin çerçeve hükümlerini içerir ve bu çerçevenin içi tamamıyla yapılan denetimin özelliğine, denetçinin mesleki eğitim ve deneyimine göre biçimlenir. Bu anlamda söz konusu standartları denetimin anayasası gibi algılamak mümkündür. Ancak, her türlü denetim faaliyeti için geçerli olabilecek sabit (değişmez) bir standartlar dizgesinden söz edilemez.

Ağırlıklı olarak dış denetime ve amacı itibariyle de özellikle mali tabloların denetimine yönelik olan genel kabul görmüş denetim standartlarının daha önce de değinildiği üzere, her türlü denetim faaliyeti için değişmeden geçerli olması söz konusu değildir. Doğal olarak yapılan denetim faaliyetinin özelliğine göre farklı standartlar da saptanabilir.

Yer verilen açıklamalar da göstermektedir ki, işletme denetiminde standartlardan söz ederken, "Denetim Standartları" ile "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları"nı birbirine karıştırmamak gerekir. Denetim standartları, genel kabul görmüş standartların doğal bir uzantısı olmakla beraber, yapılan denetimin özelliğine bağlı olarak farklı şekillerde ortaya çıkabilirler. Bu sebeple, belirli ölçülerin denetim standardı olarak sunulması halinde, bu standartların ilgili bulunduğu denetim alanının da tanımlanmış olması beklenir.

Diğer taraftan, "Denetim Standartları" ifadesinin çok daha geniş olarak yorumlanması kavramın ruhuna uygun düşer. Herhangi bir denetim alanı ya da birimi ile ilgili standartlar, yazılı olarak bir araya getirilmiş ölçütlerden ibaret olabileceği gibi yazılı olmayan yerleşik ilkeleri ve ahlak kurallarını da kapsayabilir. Yine de, denetim standartlarının yerleşik mesleki değerler, ilkeler ve ahlak kurallarını da tereddüde yer vermeden açık seçik

²⁹ M. Ali Haspolat; **Halka Açık Şirketlerin Denetimi ve Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu**, 1990-1991 Hesap Uzmanları Kurulu Konferansları II, Ankara 1991, s.309

tanımlayacak şekilde bir bütün olarak sunulmuş olması tercih edilir. Çalışmanın dördüncü bölümünde denetim standartları ayrıntılı olarak incelenmiştir.

Uygulamaları diğer ülkelere de örnek oluşturan Amerikan Serbest Yeminli Mali Müşavirler Kurulu'nun (AICPA) Meslek Standartları Tebliğinde yer alan 10 adet standart, "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları" olarak anılır. Sözü edilen standartlar üç grupta toplanmıştır.

4.1. Genel Standartlar

Genel standartlar denetimi yapabilecek kişinin niteliklerini belirleyen standartlardır.

- i) Mesleki Yeterlilik: Denetim, uzman olarak gerekli teknik eğitim ve yeteneğe sahip bulunan kişi ve kişilerce yapılmalıdır.
- ii) Bağımsızlık: Denetçi veya denetçiler, denetim görevi ile ilgili bütün konularda bağımsız düşünme mantığı içinde olmalıdır.
- iii) Mesleki Titizlik: Denetimin yapılmasında ve raporun hazırlanmasında gereken mesleki titizlik gösterilmelidir.

4.2. Çalışma Sahası Standartları

Çalışma sahası standartları, denetimin nasıl yapılacağı sorusuna cevap veren standartlardır.

- i) Planlama ve Kontrol : Çalışma iyi planlanmalı ve varsa yardımcılar iyi kontrol edilmelidir.
- ii) İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi : Denetim yöntemlerinin bağlı olduğu testlerden alınacak sonuçların saptanması amacıyla ve güvenilir bir temel olarak, mevcut iç kontrol sisteminin gerektiği gibi incelenmesi ve değerlendirilmesi yapılmalıdır.
- iii) Kanıt Toplama : İncelenen mali tablolar hakkında bir görüşe varmak için, makul bir temel sağlayacak olan soruşturmalar, gözlemler ve incelemeler yoluyla yeterli ölçüde sağlam kanıtlar elde edilmelidir.

4.3. Raporlama Standartları

Raporlama standartları yapılan denetim sonucunda ulaşılan kanaatin denetçi raporunda nasıl ifade edileceğinin belirlemeye yönelik standartlardır ve bunları dört ayrı başlıkta incelemek mümkündür.

i) Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk : Denetim raporu, mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını belirtmelidir.

ii) Tutarlılık : Denetim raporu, bu muhasebe ilkelerinin, cari dönemde de aynen geçmiş dönemdeki gibi değişmeden uygulanıp uygulanmadığını belirtmelidir.

iii) Tam Açıklama : Raporda aksi belirtilmedikçe, mali tablolardaki açıklayıcı notlar, makul ölçüde yeterli sayılarak bunlara itibar edilmelidir

iv) Denetçi Görüşü : Rapor, bir bütün olarak mali tablolar hakkındaki kanaati açıklayan bir ifadeyi veya kanaat belirtilemeyeceğine ilişkin bir ispatı içermelidir. Genel bir görüş belirtilmediği zaman, bunun nedenleri de açıklanmalıdır. Mali tablolarda bir denetçinin isminin yer aldığı bütün durumlarda, rapor, bu denetçinin incelenmesinin niteliğini ve eğer varsa sorumluluk düzeyini de açıklıkla ortaya koymalıdır.

5. DENETİM İLKELERİ

Denetimin ilkeleri olarak adlandırılan ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayınlanan “Muhasebecilik Mesleği Ahlak Kuralları”, denetçinin mesleki sorumluluklarını yürütmesinde dikkate alması gereken ahlaki ilkelerdir. Bu ilkeler sırasıyla şu şekildedir.

- i) Bağımsızlık;
- ii) Güvenilirlik, Doğruluk, Dürüstlük;
- iii) Tarafsızlık;
- iv) Mesleki Yeterlilik, Dikkatli Olma;
- v) Gizlilik, Sır Saklama;
- vi) Mesleki Davranış (Özen);
- vii) Teknik Standartlar.

Söz konusu ilkeler, denetimi yürüten kişi yada ekibin uyması gereken zorunlu kurallardır. Mesleğin icrasında bu kuralların tümüne uyma şartı aranır. Bazı ülkelerde söz

konusu kurallar yasal düzenlemelerle belirlenmiş ve kurallara uyulmaması yaptırıma bağlanmıştır. Bu nedenle mesleğin temel ilkeleri olarak kabul edilen bu kuralları daha açık ifade etmekte yarar vardır.

5.1. Bağımsızlık İlkesi

Bağımsızlık; denetçinin, bir muhasebe denetiminde müşterisinin kontrol etkisinden özgür olma olarak düşünülmelidir.³⁰ Bağımsızlık, muhasebe mesleğinin ve onun felsefi yapısının temel taşıdır. Diğer bir ifade ile, denetçi yönetimin isteklerine uyarsa, denetim sonucunda vereceği bir görüşün değeri yoktur.³¹ Günümüzdeki bağımsızlık kavramı kritiktir ve bağımsızlığın saptandığı standartlar kesindir. Bir denetçi, düşünsel yaşamında ve iş yaşamında her zaman bağımsızlığını korumalıdır.

Bağımsızlık kavramı ikili bir kavramdır.

- i) Bağımsızlık, belirli ilişkileri tanımlayan kurallara yada standartlara bağlılıktır.
- ii) Bağımsızlık, bir düşünsel durumdur ve başkalarının düşüncelerinden etkilenmemeyi gerektirir.

Bağımsızlık ilkesinin ihlali yada sakat bir düşünce nedeniyle bağımsızlığı tartışma konusu olan yada olabilen bir denetçi hizmette kalamaz.

Aşağıdaki hallerde bağımsızlığın olmadığı yada zedelendiği varsayılır.

- i) Denetçi, müşterisinin işinde bir çıkar sahibi ise,
- ii) Hem yönetim kurulu üyesi, hem de denetçi olarak çalışıyorsa,
- iii) Oy sahibi bir müteveli heyeti üyesi ise,
- iv) Açıklamaları tam ve uygun değilse,
- v) Görüşünü müşterisinin görüşüne tabi kılıyorsa,
- vi) Müşterisinin işinde bir çıkar sahibi olan bir başka muhasebeci ile işbirliği yapıyorsa,
- vii) Müşteri, denetçinin bir zararını üstleniyorsa,
- viii) Denetçi bir kurucu olarak hizmet ediyorsa,

³⁰ Holmes - Overmyer; a.g.e., s.91

³¹ Lawrence L. Vance – Wayne S. Boutell; **Principles of Auditing**, The Dryden Press Hinsdale, Illinois-USA 1975, s.417

ix) Menfaate dayalı bir aile ilişkisi varsa ve mesleki gelirinin büyük bir bölümünü yalnız bir müşteriden sağlıyorsa, bağımsızlık ilkesinin zedelendiği kabul edilir.

5.2. Güvenilirlik, Doğruluk ve Dürüstlük İlkesi

Hem denetimi yaptıran taraflar, hem de denetimin sonuçlarından yararlanacak olan taraflar, denetçinin güvenilirliği, doğruluğu ve dürüstlüğü konusunda şüphe içinde olmamalıdır. Bu ilke, bir anlamda denetim sözleşmesinin yapılmasını sağlar. Hiç kimse güvenilirliğinden, doğruluğundan ve dürüstlüğünden şüphe duyduğu bir kişiye denetim yaptırmaz, denetim yaptırılmış olsa bile denetçinin vardığı sonuca hiç kimse inanmaz. Bu ilke, denetçinin inanılabilirliği hakkındaki en temel kişilik unsurudur. Belirli bir hatanın yada görevin atlanması, güvenilirliğin yada dürüstlüğün kaybolmasına yol açacağından, bu nitelik denetimin amaçlarına ulaşmasının ön koşuludur.³²

Bir denetçi, gerçekleri bilerek saptıramaz. Ancak bu durum, denetçinin tüm gerçekleri tam ve kesin olarak ortaya koyacağı anlamına gelmez. Denetim süreci içinde yapılan işlemler ve kullanılan metotlar her zaman bir riski de yanında taşır. Denetçi görüşü, mali tablolar hakkında, mutlak olmayan pozitif bir güvence sağlar. Bunun da kaynağı denetçinin, güvenilir, doğru ve dürüst kişilikli olmasıdır.

5.3. Tarafsızlık İlkesi

Bir denetçi, bağımsız denetçilik görevini sürdürdüğü sürece kararlarını başkalarına bağlı kılamaz. Mali tabloları denetlerken objektif iyi niyet kurallarına bağlı hareket etmelidir.³³ Denetçi görevini icra ederken mesleki bir şüphecilik davranışı içinde olmalı ve tarafsız bir gözle, olayları ve kayıtları izlemeli ve incelemelidir.

Denetçi kural olarak tarafsızdır. Ama bir taraf tutmasını gerektiren durumlarda, kamu yararını gözetir ve kollar.

5.4. Mesleki Yeterlilik ve Dikkatli Olma İlkesi

Bir denetçi, mesleki yeterliliğini ve kendi hizmet kalitesini sürekli olarak geliştirmek için mesleki teknik standartları izlemelidir. Muhasebe bilgileri, kamunun tüm kesimleri için

³² Vance – Boutell; a.g.e., s.417

büyük önem taşıdığından, tüm denetçiler çalışmalarını yüksek düzeyde bir mesleki anlayış içinde icra etmelidir.³⁴ Denetçinin mesleki bilgilerini geliştirebileceği bir çok araç vardır. Denetçi hem bu araçlardan yararlanmalı hem de bizzat bu araçlara katkıda bulunmalıdır. Bilimsel yayınları izlemeli, mesleği ile ilgili konulardaki akademik toplantılara izleyici veya katılımcı olarak iştirak etmelidir.

Denetimin icrası, dikkatli olmayı gerektiren bir çalışmalar bütünüdür. Denetçi çalışmaları sırasında dikkatini çeken hususları incelemeli, araştırmalı ve sonuçlandırmalıdır. Bazen önemsiz gibi görülen bir husus, detayına inildiğinde önemli sonuçlar doğurabilir. Denetçi, olaylara yaklaşırken, bir mesleki şüphecilik tutumu içinde olmalıdır.

5.5. Gizlilik, Sır Saklama İlkesi

Denetçiler, yaptıkları denetim işi nedeniyle öğrendikleri işletme sırlarını üçüncü kişilere açıklayamaz yada kendi menfaatleri veya üçüncü kişilerin menfaatleri için kullanamazlar. Ancak bunu yaparken elde edilen tüm bilgiler gizlilik kapsamına giren bilgiler değildir. Denetimin ilkeleri ve kuralları yada meslek ahlakı gereği yapılan açıklamalar, kamuyu bilgilendirmek amacıyla yapılan açıklamalar ile suç unsuru taşıyan bilgilerin yetkili kamu otoritesi yada adli makamlar tarafından istenmesi halinde yapılan açıklamalar sır saklama ilkesinin ihlali anlamını taşımaz.

Burada kastedilen gizlilik, işletmenin ticari sırları, teknolojik sırları, personel bilgilerine ilişkin sırlar,...vb. işletmenin kendisine ait olması gereken bilgileri kapsar.

5.6. Mesleki Davranış (Özen) İlkesi

Denetçi, denetimin icrası sırasında azami mesleki özeni göstermelidir. Diğer bir ifade ile denetim yapılması için gerekli olan titizlik gösterilmeli, işin önemi dikkate alınarak, denetimin her kademesinde dikkatli ve basiretli bir denetçi sıfatıyla hareket edilmelidir.

Mesleki davranışı ölçen kesin kurallar yoktur. Bu bakımdan bir denetimin yapılması sırasında denetçinin genel kabul görmüş denetim ilkelerine, ulusal yada uluslararası denetim

³³ Vance – Boutell; a.g.e., s.417

³⁴ Vance – Boutell; a.g.e., s.417

standartlarına, meslek ahlakı ve ilkelerine uygun bir denetim yapması mesleki tutum içinde bulunduğunu gösterir. Denetçi bu kurallara azami ölçüde uygun denetim yapar.

5.7. Teknik Standartlar

Denetçinin bir denetimin yapılması için gereken bilgi, beceri ve uzmanlığa sahip olmasını yada bu bilgi, beceri ve uzmanlığa sahip kişilerden yargısını destekleyecek bilgilerin alınmasını ifade eder.

Teknik standartlar, mesleki yeterlilikten farklıdır. Burada bahsedilen bilgi, beceri ve uzmanlık denetim tekniklerine yöneliktir. İşletmenin yapısal özelliklerine uygun denetim tekniklerini, uzmanlık gerektiren bilgileri denetçi elde etmek zorundadır. Bu nedenle denetçi, hem mesleki bilgilerini güncelleştirerek korumalı hem de denetimle ilgili kendisine yardımcı olacak konularda kendisini eğitmelidir. Örneğin, denetçi bilgisayar teknolojisinden yararlanmayı bilmelidir.

6. DENETİM TEKNİKLERİ

Denetçiler, denetim programlarını yürütürken gerekli ve yeterli sayıda denetim kanıtı toplayabilmek için bazı tekniklerden yararlanır. Bu tekniklere denetim teknikleri adı verilmektedir. Bu teknikleri şu şekilde sıralamak mümkündür.³⁵

i) Sayım ve Envanter İncelemesi; belgelerin ve işletmenin kayıtlarında gösterilen fiziki kıymetlerin gerçekten var olduklarının görülmesi ve varlığı saptanan kıymetlerin işletmeye ait olduğunun resmi belge ve kayıtlarla doğrulanması işlemidir.

ii) Belge İncelemesi; müşterinin faaliyeti ve mali tablolar ile ilgili her çeşit belgenin içeriğinin ve kayıtlara uygunluğunun ayrıntılı incelenmesini ifade eder.

iii) Gözlem; belirli faaliyetlerin yürütülmesi sırasında denetçinin hazır bulunmasını ifade eder. Özellikleri itibariyle icra aşamasında belirli tespitlerin yapılmasını gerekli kılan işlemlerde güvenilir kanıtlar gözlem yoluyla elde edilir.

iv) Bilgi Toplama; denetçinin, iç denetçileri de kapsayacak şekilde ilgililerden bilgi almasıdır.

³⁵ Özel; a.g.m., s.19

v) Doğrulama; denetçinin belirlediği çerçevede, müşteri ışıındaki bir kaynaktan müşterinin yazılı talebiyle bilgi istenmesi ve bu bilginin doğrudan denetçiye iletilmesi işlemidir.

vi) Karşılaştırma ve Aritmetik İnceleme; aralarında uygunluk bulunması gereken tutarların karşılaştırılması, tutar aktarımlarının kontrolü, kayıt ve belge düzenindeki her türlü aritmetik işlemin doğruluğunun incelenmesidir.

vii) Analitik İnceleme; işlem ve hesaplarda, varsa önemli sapmaların tespit edilmesi amacıyla, cari yıl hesaplarının aylık ve yıllık olarak randıman, verimlilik, üretim, tüketim, kapasite kullanımı vb.. bakımlardan, önceki yıl hesap ve işlemleriyle, bütçe verileriyle veya sektör ortalamalarıyla oran ve trend analizi gibi istatistik yöntemleri uygulanarak karşılaştırılması ve değerlendirilmesidir.

Bu teknikler denetçinin denetim kanıtı toplama araçlarıdır. Denetçinin görüş beyan edebilmesi için kanaatini destekleyen kanıtların olması gerekir. Kanıtlarla desteklenmeyen kanaatlerin iddia edilmesi, hem denetçinin meslek ahlakı ile bağdaşmaz, hem de kanıt olmayan bir iddianın denetçi raporunu kullananlar için bir güvencesi söz konusu olamaz.

7. DENETİMİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Denetçinin rolüne; ortaklar, alacaklılar, yöneticiler ve başkaları güvendikleri için muhasebecilik mesleği toplumsal bir güç haline gelmiştir. Muhasebecilik, yeni mesleklerden biri olup, hızlı bir gelişme halindedir. Mesleki saygınlık, devletin verdiği bir ayrıcalık sonucudur ve muhasebecilik ahlaki davranış bakımından diğer mesleklerle aynı düzeydedir.

Muhasebe, uygarlığın insanlar arasında ticari işlemlerin yer almağa başladığı bir aşamasında ilkel biçimde uygulamaya girmiştir. Muhasebe; XVI., XVII. ve XVIII. Yüzyıl boyunca ekonomide ve iş yaşamındaki ilerlemelerle uyumlu olarak gelişmiştir. XVIII. Yüzyılının sonlarında, kendilerini resmen serbest muhasebeci olarak tanıtan kimseler, çoğu kez dilekçe yazıcı veya kopya çıkarıcı olmaktan ileri gidememişlerdir.

XIX. Yüzyılda uzman muhasebeciler ortaya çıkmıştır. Onların başlıca görevleri, hileli işlemleri izlemek ve hataları saptamak olmuştur. XIX. Yüzyılın sonlarında ve XX. Yüzyılın başlarında muhasebe konusunda makaleler ve yazılar görölmeye başlanmış ve işyerlerinin büyümesi ve işlemlerin çoğalması ile birlikte muhasebe teorisi ve uygulaması, mesleki hizmetleri için iyi öğrenim görmüş ve iyi eğitilmiş uzman serbest muhasebecileri

kolaylıkla bulduğumuz günümüze kadar hızla gelişmiştir. Son 50 yıllık bir süre içinde serbest muhasebeciliğin işlevleri; hesapların ayrıntılı denetimi aşamasından, günümüzün mali tablolarının ve onların dayandığı işlemlere ait verilerin incelendiği ve bu tablolar hakkındaki görüşlerin belirtildiği modern düzeye gelmiştir.

Muhasebe denetimindeki bu önemli değişikliğe paralel olarak serbest muhasebecilerin işlevleri büyük ölçüde genişlemiştir. Bu işlevler; vergi işleri, çeşitli amaçlara yönelik araştırmalar, kuruluşun normal ticari işlemleriyle ilgili hizmetler, ortaklıklarda; davalı malların yönetimiyle, teşebbüslerin re-organizasyonu, resmi dairelerin çalışmalarıyla, tahvil çıkarılmasına ilişkin mevzuatla ilgili hizmetler, yönetim danışmanlık hizmetleri ve diğer pek çok hizmetler olarak sayılabilir. İş aleminin artan gereksinimleri nedeniyle serbest muhasebecilerin hizmetlerine bir çok yeni alanlarda duyulan talep giderek genişlemektedir.

Muhasebe denetiminin ilk defa ne zaman ve nerede yapılmış olduğu hakkında bir yazılı literatürde herhangi bir bilgi yoktur. Ancak elimizdeki bilgilere dayanarak muhasebe denetiminin tarihsel gelişimini izlemek olanaklıdır. Bunun yararı, denetim işlevinin toplum içindeki bugünkü yerini ve gelecekte göstereceği değişimleri daha iyi anlamaya yardımcı olmasıdır. Diğer tüm mesleklerde olduğu gibi, denetim de çevresinde meydana gelen önemli değişikliklere uymak amacıyla zaman içinde değişimler göstermiştir. Aşağıda bu değişimler dört zaman dilimi içinde ele alınmıştır. Bu zaman dilimleri belirli bir kurala bağlı olmadan seçilmiştir. Amaç, ortaya çıkan olayların denetim üzerine yaptıkları etkinin genel çerçevesini çizmektir. Bu zaman dilimleri esas olarak denetimin tarihsel gelişiminden bir kesit Şekil-2’de verilmiştir.³⁶

³⁶ Güredin; a.g.e., s.6

ZAMAN DİLİMİ	DENETİM YAKLAŞIMI	DENETİMİN AMACI	İLGİLİ TARAFLAR (Bilgiyi Kullananlar)
Sanayi Devrimi Öncesi	% 100'lük Bir İnceleme	Yanıtlımların Bulunması	İşletme Sahipleri
Sanayi Devrimi - 1900 Yılları Arası	% 100'lük Bir İnceleme	Yanıtlımların Bulunması	Ortaklar ve İşletmeye Borç Verenler
1900-1930 Arası	%100'lük Bir İnceleme ve Örneklemeye Başvurma	Bilançonun ve Gelir Tablosunun Doğruluğunu Onaylama	Ortaklar, İşletmeye Borç Verenler ve Devlet
1930'dan Bugüne Kadar	Finansal Verilerin Örneklemeye Yoluyla İncelenmesi	Finansal Tabloların Doğruluğu ve Dürüstlüğü Hakkında Bir Görüş Oluşturma	Ortaklar, İşletmeye Borç Verenler, Devlet, Sendikalar, Parlamento ve Diğer Gruplar

Şekil 1-2 : Denetimin Tarihsel Gelişimi

Sanayi devriminden önce, denetim resmen kabul edilmiş bir meslek değildi. Bununla birlikte çok eski zamanlardan beri denetim faaliyeti değişik biçimlerde de olsa yürütüle gelmiştir. Bu devirlerde yapılmış her işlem eksiksiz bir biçimde tek tek denetlenmekteydi. Bu açıdan %100'lük bir inceleme veya doğrulama söz konusu idi. Denetimin amacı yanıtlımların önlenmesi ve işletme sahibine hizmet verenlerin, hizmetlerinin dürüstlük derecelerinin saptanmasıydı.

Sanayi devriminden 1900'lere kadar olan dönemde de denetim yönetiminde ve amacında bir değişiklik olmamıştır. Ancak, bu dönemde denetim yönetiminde ve amacında değişikliklere neden olacak değişimler ortaya çıkmıştır. Sermaye birikimi, sermaye yoğun teknolojiye geçiş, mamul hatlarının oluşturulması, üretim kapasitesinin genişlemesi gibi olgular sonucu yeni ve büyük organizasyonlar kurulmuş, ekonomik yaşamda köklü bir değişim olmuştur. Bu büyüme ile birlikte işletmenin finansal bilgilerini kaydetme, işleme ve yorumlama gereksinmesi artmıştır. Bu gereksinmeye cevap verebilmek amacıyla muhasebe sistemleri kurulup işletilmeye başlanmıştır. Büyüme sonucu işlem ve kayıt sayısının artması, denetçinin her bir işlemi ve muhasebe kaydını tek tek gözden geçirmesini zorlaştırmıştır. Tüm kayıtların denetimi yerine örneklemeye yoluyla denetimin yapılması düşünülmeye başlanmıştır. Muhasebe tarihi ile ilgili literatürde, Büyük Britanya'da 1895 yılında örneklemeye yoluyla

denetime başvurulduğuna dair kanıt olduğu bildirilmektedir. Bu yılda, Londra Genel Bankası ile ilgili bir davada yargıcın şu ifadeyi kullandığı saptanmıştır.³⁷

“...ve uygulamada tüccarların rasgele birkaç olayı seçtikleri, bu olayların doğru olup, olmadıklarına bakarak, doğru olmaları halinde buna benzer diğer olayların da doğru olduklarına kanaat getirdikleri bir gerçektir. Ben de bunun böyle olması gerektiğine inanıyorum...”

Yine aynı dönemde sermaye sahiplerinin işletmelerin yönetimi için profesyonel yöneticiler tutmaya başladıkları görülmektedir. Sahipler günlük faaliyetleri, güvendikleri yöneticilere teslim etmekle birlikte, bunların faaliyetlerini de denetlemekten uzak kalmamışlardır. Böyle bir denetim işlevinin yapılabilmesi için işletmeden bağımsız, özel yetenekli ve bilgili kişilere başvurulmaya başlanmıştır. Bu gereksinme gittikçe daha yaygın bir biçimde hissedilmiştir. Bu dönemde yürütülen denetimlerin temel amacı, ortaklar açısından işletmedeki hata, hile ve yolsuzlukların ortaya çıkarılması idi. XX. yüzyılın ilk 30 yılında meydana gelen önemli değişiklik, işletmelerin finansal durumları ile ilgilenen çıkar gruplarının oluşmasıydı. İşletme dışındaki bu grupların büyümesi ile birlikte denetimin amacında da köklü değişiklikler olmuştur. Artık amaç hata ve hilelerin ortaya çıkarılması değildir. Ortakların, işletmeye borç verenlerin, devletin ve diğer çıkar gruplarının amacı, finansal tabloların doğruluğunun uzman kişi tarafından (denetçi tarafından) onaylanmasıdır. Amaçlardaki değişme, denetim tekniğinde de değişmelere yol açmış ve örnekleme yoluyla denetime daha fazla önem verilmeye başlanmıştır. Muhasebe denetçileri, denetlenen değer maddi doğruluğunu araştırmada dönem içindeki yevmiye kayıtlarını, toplamaları ve büyük deftere aktarmaları ayrıntılı ve eksiksiz bir biçimde denetlemeye gerek olmadığına kanaat getirmişlerdir.

1930’lu yıllardan itibaren muhasebe mesleği ile ilgili yayınlarda büyük bir artış görülmektedir. Bu dönemde teori gelişerek uygulamanın önüne geçmiştir. Bu çok hızlı değişim karşısında denetçiler, aralıksız denetim yerine, test yöntemini yaygın olarak kullanmaya başlamışlardır. Denetçilerin test yöntemine başvurmalarındaki amaç, başlangıçta iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi ile ilgili değildi. Bu direkt ilişki çok daha sonraki

³⁷ Güredin; a.g.e., s.7

yıllarda kabul edilmiştir. Kısaca 1930'lu yıllarda denetimin amacı değişmiş, denetim teknikleri değişmiş, ancak denetçilerin davranışlarındaki değişiklik çok daha yavaş olmuştur.

Denetim mesleğinde esas değişim 1950'lerden sonra görülmektedir. Bu günün denetçileri, her işletmede etkin bir iç kontrol sisteminin olması gerektiğini bilmekte ve denetim faaliyetine bu sistemi incelemekle başlamaktadır. Sistemin etkinliği finansal tabloların incelenmesinde kullanılacak denetim yöntem ve işlemlerinin türünü, sıklığını ve uygulama zamanını belirlemektedir. Bu gün için denilebilir ki, çağdaş denetim, geçmişteki faaliyetlerin gözden geçirilmesi işlevinden çıkarak iç kontrol sisteminin gözden geçirilmesi esasına dönüşmüştür. Bu gelişme doğrudan doğruya muhasebe mesleğindeki gelişmeye bağlı değildir. Bu gelişme aslında ekonomik büyüme sonucu ortaya çıkmıştır. Denetim yaklaşımındaki bu gelişme ile birlikte, denetimin amacında da değişiklik meydana gelmiştir. Bugün için finansal tabloların tam doğruluğunun araştırılması amacı, yerini geniş kapsamlı bir incelemeye bırakmış, örnekleme yoluyla finansal tablolar hakkında genel olarak bir kanaat elde edilmesi yeterli görülmüştür.

İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra Avrupa Muhasebe Uzmanları Birliği kurulmuştur. 1945'te Arjantin, 1946'da Brezilya ve Meksika, 1949'da Hindistan, 1955'te Nijerya, mesleği kanuna bağlamıştır. Bu gelişme süreci sonucu, bugünkü muhasebe denetiminin kapsamı genişlemiş ve o ölçüde de karmaşıklaşmıştır. Günümüzde muhasebe denetimi;

- i) Belgelerin incelenmesi ve kayıtlarla karşılaştırılması,
- ii) Mali tablolardaki bilgilerin doğruluğunun araştırılması,
- iii) İşletmenin iç kontrol ve muhasebe sistemini değerlendirme,
- iv) İşletme faaliyetlerinin etkinliği ve etkenliğini değerlendirme, gibi çalışmaları kapsayan, yüksek mesleki bilgi ve tecrübeyi gerektiren, bir meslek haline gelmiştir.³⁸

Ülkemizde, bağımsız denetleme mesleğinin gelişimi dünyadaki gelişime paralel bir seyir izlememiş, mesleğin yasal düzene kavuşması çok gecikmiştir. Bağımsız denetimin yasal düzene kavuşması için yapılan ilk çalışmalar 1932'de başlamış ve 1938'de tekrar gündeme gelmiştir. 1949 -1981 yılları arasında Maliye Bakanlığı tarafından konu çeşitli defalar ele alınmış, fakat her defasında çabalar sonuçsuz kalmıştır. 30.07.1981 tarihinde 17416 sayılı

³⁸ Gürbüz; a.g.e., s.3

Resmi Gazete’de yayınlanan, 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile ÷lkemizde bağımsız dış denetim yasal düzene kavuşmuştur.

Ayrıca, 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile ÷lkemizde muhasebecilik mesleğı yasal zemine oturmuştur. Halen ÷lkemizde bu meslekle ilgili örgütler kurulmuş olup, faaliyetlerini sürdürmektedir.

Ülkemizdeki bağımsız denetimi ve 3568 Sayılı Kanun çerçevesinde yapılan denetimi, çalışmamızın kapsamı itibarıyla denetim standartları yönünden ayrıca değerlendirmek gerekir. Bundan sonraki bölümlerde denetim standartlarının ÷lkemizdeki uygulamaları ele alınmış ve incelenmiştir.



İKİNCİ BÖLÜM

3568 SAYILI KANUN ÇERÇEVESİNDE TÜRKİYE'DE DENETİM UYGULAMALARI

1. GENEL OLARAK

Türkiye’de, özellikle kamusal alanlarda, teftiş ve denetim yetkileri ile donatılmış bir çok kamu örgütleri bulunmaktadır. Çeşitli devlet kurumları tarafından kurulmuş olan denetim birimleri, kamu ve özel sektör kuruluşlarının; yasalara, yönetmeliklere, devletin ekonomi politikalarına ve kamu yararına bağlılık derecesini izlerler ve denetlerler.

Ülkemizde kamusal denetim görevleri özel yasa ile kurulmuş denetim örgütleri ile kamu örgütleri içindeki denetim birimleri tarafından yapılmaktadır. Örneğin; Sayıştay, Maliye Bakanlığı ve Bakanlık Teftiş Kurulları kamu örgütlerindeki işlemleri denetlemektedir.

Özel sektör örgütlerini ise kamu adına denetlemeye yetkili çeşitli kamu denetçileri denetlemektedir. Bu denetçiler, diğer denetçilerden farklı olarak, yasalardan aldıkları yetkilerle bir yaptırım gücüne sahiptir. Bu denetçilerin amaçları, bağlı oldukları örgütleri ilgilendiren konularda, işletmelerin faaliyetlerinin mevzuat yönünden uygunluğunu araştırmak ve tespit edilen uygunsuzlukları çeşitli cezai müeyyidelerle gidermektir. Bazen bu cezai müeyyideler söz konusu işletmenin faaliyetine son verilmesinden, işletme yönetici ve ortaklarının hapse atılmasına kadar uzanmaktadır.

Ülkemizde “Bağımsız Denetim” esas olarak 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanununun belirlediği çerçeveye göre yapılmaktadır. Buna ilave olarak 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu çerçevesinde de değişik açılardan denetim yapılması mümkündür. 3568 Sayılı Kanun çerçevesinde yapılan denetimler daha çok Maliye Teşkilatının kendi denetim birimlerinin yapması gereken uygunluk denetimlerinden oluşmaktadır. Çalışmamızın ana konusu muhasebe denetiminde standartlar olduğu için, ülkemizde bu standartların oluşumuna katkıda bulunan 3568 Sayılı Kanun ile 2499 Sayılı Kanun kapsamında denetim standartlarını ele almakta yarar görmekteyiz.

Bu çalışma, kamusal alanlarda yapılan uygunluk denetimlerine yönelik denetim standartları oluşturmak amacıyla değildir. Ancak kamuya yönelik olarak faaliyette bulunan ve mali tablolarını kamuya açıklayan kamu iktisadi kuruluşlarının mali tablolarının denetimleri, bağımsız denetim kapsamında değerlendirildiğinden, söz konusu kuruluşların kanunlar çerçevesindeki yükümlülükleri yanında, mali tablolarını bağımsız denetimden

geçirmeleri gerekmektedir. Bu kuruluşlar bu anlamda ele alındığında denetim standartlarının uygulama alanlarına girmektedir.

2. 3568 SAYILI YASANIN KATKILARI

Türkiye’de muhasebe mesleğinin örgütlenmesinde yeni dönem, 01.06.1989 tarihinde kabul edilen 3568 Sayılı Yasa ile başlamıştır. Mesleğin yıllarca yasalarla düzenlenmemesine karşın, ülke ekonomisi ve vergi uygulamalarının doğurduğu ihtiyaçlar gereği olarak meslek mensupları, mali müşavir ve muhasebe uzmanı gibi adlarla faaliyetlerini sürdürmüşlerdir.³⁹

Meslek yasasının çıkmasından önce kurulan dernek statüsündeki çeşitli örgütler, bir yandan yasal ve örgütsel boşlukları doldurma gayretleri içerisinde olmuşlar, diğer yandan meslek yasasının çıkması için uzun mücadeleler vermişler ve sonuçta da yasanın çıkışında emek ve katkıları olmuştur.⁴⁰

Ekonomik gelişmeye paralel olarak devletin ekonomik yaşam içindeki görev ve işlevleri büyük ölçüde artmış ve vergi gelirlerine olan gereksinim de buna paralel biçimde büyümüştür. Vergi ilişkilerinin zaman içinde karmaşık bir durum alması, ticaret ve endüstride meydana gelen gelişmelerin yarattığı ekonomik ve mali sorunlar, vergi gelirlerine olan gereksinimin artmasına neden olmuştur. Bu gelişmeler modern vergi sistemlerinin yanı sıra muhasebe, işletmecilik ve vergi konularında yüksek bilgi ve uzmanlık sahibi olmayı gerektiren yeni bir mesleğin doğmasına neden olmuştur. Başta Amerika Birleşik Devletleri olmak üzere, Avrupa Ülkeleri'nin büyük bölümünde vergi sistemlerinin başarısında vazgeçilmez öge olan mali müşavirlik ve muhasebecilik mesleğini, İngiltere 1870, Fransa 1881, ABD 1886, Hollanda 1895, Almanya 1899, Arjantin 1945, Meksika 1946, Hindistan 1949, Yunanistan 1950, Nijerya 1955 yıllarında yasayla düzenlemiştir. Ülkemizde ise 1932 yılından itibaren çeşitli tasarılar hazırlanmış, ancak 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile meslek yasal bir düzenlemeye kavuşmuştur.

³⁹ Osman Fikret Arkun; **Serbest Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu**, Dünya Gazetesi, 19 haziran 1989, s.4

⁴⁰ Mehmet Tuncer; **Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Örgütlenmesi**, 15. Türkiye Muhasebe Kongresi Bildirileri, s. 285

Bu kanun ile Maliye Bakanlığı'nın vergi denetimi konusundaki yükünü hafifletmek, Türk Vergi Sistemi'nin yozlaşmasına engel olmak, vergicilik ve işletmecilik alanında güven ve ahlak ilkelerinin gelişmesini sağlamak, vergi yasalarının uygulanmasından doğacak uyuşmazlıkları en aza indirebilmek, vergi yükümlüsü, mali müşavir ve kamu idaresi arasında köprü kurarak, işbirliği ve güven ortamı sağlamak amaçlanmıştır.⁴¹

2.1. Mesleğin Ülkemizdeki Uygulaması

Meslek mensupları görevlerini yerine getirirken kendilerine ait bürolarda çalışabildiği gibi, ilgili kuruluşların bünyelerinde bağımlı olarak da çalışabilmektedirler. Bürolarda yapılan işler, çoğunlukla küçük ve orta ölçekli işletmelere yöneliktir. Büroların idaresi, genellikle tek meslek mensubunun sorumluluğundadır. Ortaklık şeklinde bürolar bulunsa da sayıları oldukça azdır. Bürolarda muhasebe yardımcılarının yararlanılmakta, elemanlara, beceri ve deneyimlerine göre iş dağılımı yapılmaktadır. Yasanın staj zorunluluğu getirmesi sonucu, aday meslek mensubu çalıştırmak yaygınlaşmıştır. Aday meslek mensuplarının uygulama içinde deneyim kazanmaları ve bilgilerini arttırmaları staj yoluyla sağlanmaktadır.⁴²

2.2. Meslek Yasasının Sermaye Piyasasının Gelişmesine Olan Katkıları

Meslek yasasının sermaye piyasasına katkısı, güven üretimi ile başlamaktadır. Diğer bir ifade ile finansal tabloları incelenmiş, denetlenmiş ve onaylanmış şirketlerin menkul kıymetlerine olan güven artacaktır. Menkul kıymetlerini halka arz eden kuruluşlar denetime tabi oldukları için, daha güvenilir finansal tablolar ile birikim sahibinin karşısına çıkacaktır. Bu bir anlamda sermaye piyasalarında etkinliğin ve derinliğin artması, sermayenin tabana daha kolay yaygınlaşması, ulusal ve uluslararası sermaye hareketlerinin canlanması ve dolayısıyla yatırım ve istihdamın genişlemesi, kalkınma ve refah düzeyinin yükselmesi demektir. Meslek Yasasının sermaye piyasasının gelişimine olan en önemli katkısı bu noktadadır.⁴³

⁴¹ Ahmet Erol - Tarık Çetinkaya; **Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik İşlemleri ve Sorumlulukları**, Mükellefin Dergisi, Sy. 61, Ocak-1998, s.75

⁴² Hasan Demir - Nurettin Akbaş; **Türkiye'de Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Görevleri ve Nitelikleri**, 15. Türkiye Muhasebe Kongresi Bildirileri, s.208-210

⁴³ Sezai Onaral; **Türkiye'de Yeminli Mali Müşavirlerin Görevleri ve Nitelikleri**, 15. Türkiye Muhasebe Kongresi Bildirileri, s.233

3568 Sayılı Kanun, sermaye piyasasında faaliyet gösteren kurumların denetlenmesi ile ilgili bir çerçeveye sahip değildir. Ancak anılan kurumların bir çok işlemleri yada faaliyetleri yeminli mali müşavirler tarafından denetlenmekte ve yapılan işlemlerin uygunluğu tasdik edilmektedir. Bu anlamda gerek belirli konularda ve gerekse kurumların tümüyle denetimlerinde bağımsız denetimlerin alt yapısı oluşmaktadır.

2.3. Meslek Yasasının Ülke Ekonomisine Katkıları

Meslek yasasının sermaye piyasasına güven sağlaması, ülkede sermaye hareketlerinin canlanmasına neden olacaktır. Bu nedenle elde edilecek yararları kısaca şu şekilde özetleyebiliriz.⁴⁴

- i) Yabancı sermayenin gelmesi için güven ortamı sağlar.
- ii) Kredilerin ve teşviklerin verimli alanlarda kullanılmasını sağlar.
- iii) Kooperatifçiliğin ve çok ortaklı şirketlerin yönetim ve denetimini kolaylaştırarak gelişmelerini sağlar.
- iv) Vakıf, dernek, sendika ve siyasal partiler gibi kuruluşların mali işlemlerine güven duyulmasını sağlar.
- v) Planlı kalkınma hedeflerinin doğru seçimi nedeniyle başarı şansı artar.
- vi) Özelleştirme çalışmalarının hız kazandığı günümüzde katılımcılara doğru ve güvenilir bilgi sağlar.
- vii) Para ve kredi ilişkilerinde denetimi sağlar.
- viii) Ortaklıklarda, ortaklara doğru bilgiler sunarak güven tesis edilmesini ve ortaklığın sürdürülmesini sağlar.
- ix) Toplu iş sözleşmelerinde taraflara kesin bilgiler sağlar.
- x) Bankalara daha açık ve güvenilir finansal tablolar sağlar.
- xi) Dış alım ve satımda doğruluğu sağlar.
- xii) Toplanamayan vergilerin hazineye kazandırılmasını sağlar.
- xiii) Sahte ve yanıltıcı belge düzenlenerek haksız kazanç elde edilmesine engel olur.
- xiv) Dengeli bir gelir dağılımına katkıda bulunur.
- xv) Toplanan vergilerin yatırıma dönüşmesi ile istihdamın artmasını sağlar.

⁴⁴ Onaral ; a.g.m., s.235

xvi) Yatırımlarla birlikte üretimde artacağından enflasyonun aşağıya çekilmesinde katkıda bulunulur.

xvii) Mikro bazda üretilen doğru mali bilgiler, ülke yöneticilerinin makro bazda alacağı tedbirlerin doğru ve zamanında olmasını sağlar.

2.4. Meslek Yasasının Meslek Mensuplarının Gelişmesine Katkıları

Meslek yasasının çıkmasından önce, ucuz iş yapan ve mükellefe daha az vergi ödeten muhasebeciler aranmakta idi. Meslek yasası haksız rekabete neden olan bu durumu önleyerek, meslek mensuplarına aşağıdaki katkıları sağlamıştır.⁴⁵

i) Bugüne dek çeşitli unvanlarla çalışan meslek mensupları bir meslek birliği çatısı altında toplanacak ve yasada öngörülen meslek unvanları; öğretim, staj ve sınav sonucunda kullanılabilir olacaktır.

ii) Yasa meslek mensuplarının, eğitim, öğretim, staj, sınav ve meslek ahlakı ile yetişmesini sağlayacak, mesleği ve meslek mensuplarını toplumun gözünde her bakımdan yükseltecektir.

iii) Yasa, meslek mensuplarına yetki ve sorumluluk vererek, meslek birliği aracılığıyla onları disiplin altına alıp, TÜRMOB tarafından belirlenen kurallara, ilkelere norm ve standartlara uymalarını sağlayacaktır.

iv) Yasa, Birlik aracılığıyla muhasebe ve denetleme işlerinde tek düzenliliği ve birlikteliği sağlar. Ülke için gerekli muhasebe türlerini belirler, buna uygun tek düzen hesap planı, envanter, maliyet ve denetim yönergeleri ile norm ve standartları yasal kurallara bağlar. Ulusal muhasebe düzenini kurar.

v) Ülkede mesleği ve meslek mensuplarını tüm yönleriyle geliştirir ve yükseltir.

2.5. Meslek Yasasının Kurum ve İşletmelerin Yönetimine Katkıları

Batı Ülkeleri'nde 1800'lerin ikinci yarısından sonra teknolojik devrimle hızla gelişip büyüyen kurum ve işletmeler, çeşitli deneylerden sonra çağdaş yönetim teknikleriyle çağdaş yöneticiler yetiştirmişlerdir.

Meslek yasasının kurumların ve işletmelerin yönetimlerine katkıları aşağıdaki şekilde özetlenebilir.⁴⁶

- i) Kontrol ve açıklık sağlayacağından güvenilir bir bilgi kaynağı oluşturur.
- ii) Yatırımlar nedeniyle alınacak teşvik ve krediler için gerekli raporları hazırlayarak bu işlemlere hız kazandırır.
- iii) Ticari ilişkileri sağlamlaştırarak güven ortamı yaratır.
- iv) Vergi, SSK ve benzeri işler için gerekli bildirim ve incelemeleri kolaylaştırır.
- v) Finansal akışta düzenliliği ve planlamayı sağlar.
- vi) Kanıt olarak başvurulacak bir kaynak yaratır.

2.6. Meslek Yasasının Resmi Makamların İşlemlerine Katkıları

Meslek Yasasının T.B.M.M.'ne sunulmasında hazırlanan kanun gerekçesinde “*Mali Müşavirlik mesleği özellikle kalkınma gayreti içindeki ülkeler için gerek kaynakların belirlenmesine güvenilir bilgiyi sağlayacak tek unsur olması, gerekse ülke çapında denetim fonksiyonunu yaygınlaştırabilmenin tek yolu durumunda bulunması nedeniyle üzerinde durulması gereken bir müessesedir. Maliye ve Gümrük Bakanlığının vergi denetimi konusundaki ağır yükünü hafifletmek, Türk Vergi Sisteminin yozlaşmasına mani olmak, vergicilik ve işletmecilik alanlarında güven ve ahlak unsurunun gelişmesini temin edebilmek için, vergi kanunlarının uygulanmasından doğacak uyuşmazlıkları en az düzeye indirebilmek için....*” şeklinde kullanılan ibarelerle mesleğin önemi üzerinde durulmuştur. Bu ifadelerde de belirtildiği gibi mesleğin resmi makamların işlemlerine katkılarını aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.⁴⁷

- i) Devlet yöneticilerinin, ekonomik kararlarını çabuklaştırır.
- ii) Devletin ekonomik gücü bütçesiyle ölçülür ve vergi bütçenin ana unsurudur. Verginin alınmasında meslek yasasının önemi oldukça fazladır.
- iii) Ekonominin kanı olan para ve kredi işlerinin yönetim ve denetimini sağlar.
- iv) Devlet denetim elemanlarının işlerini kolaylaştırır ve denetimin etkinliğini artırır.
- v) Mali anlaşmazlıklarda bilirkişilik görevi yaparak, yargı organlarının işlerini kolaylaştırır ve çabuklaştırır.

⁴⁵ Onaral ; a.g.m., s.235

⁴⁶ Onaral; a.g.m., s.236

⁴⁷ Onaral; a.g.m., s.236 - 237

3. 3568 SAYILI YASANIN AMACI

3568 Sayılı Yasanın 1. maddesinde yasanın amacı; işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerinin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin yararlanması için yansız 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 müşavirler odaları ve odalar birliğinin kurulma, teşkilat, faaliyet ve denetimleri ile organlarının seçimlerine ilişkin esasları düzenlemek olarak belirlenmiştir.

3568 Sayılı Yasanın 1. maddesinin 2. fıkrasında; bu kanun hükümlerine göre meslek icrasına hak kazananlar “Serbest Muhasebeci (SM),” “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM),” “Yeminli Mali Müşavir (YMM)” olarak sınıflandırılmıştır.

4. MESLEĞİN KONUSU

3568 Sayılı Yasada, mesleğin konusunun denetimle birlikte muhasebe kayıtlarının tutulması ile ilgili olduğu kabul edilmiştir. Diğer bir ifade ile mesleğin konusu denetim ve muhasebe işlemlerinin yürütülmesi şeklinde ikili bir ayırıma tabi tutulmuştur.⁴⁸

Buna göre;

a) Serbest Muhasebecilik mesleğinin konusu; gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin, genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmaktır.

b) Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik mesleğinin konusu; serbest muhasebecilik mesleğine giren konulara ilave olarak, muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finansman mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak ve burada bahsedilen konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili

⁴⁸ 3568 Sy. Kanun Mad. 2

konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmaktır.

c) Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinin konusu; serbest muhasebecilik mesleği konusu dışında kalan konuların yanında, Kanunun 12. maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde mükelleflerin mali tablolarının tasdik işlerini yapmaktır. Yeminli mali müşavirler muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar.

5. MESLEK MENSUBU OLABİLMENİN ŞARTLARI

Meslek mensubu olabilmenin şartlarını kanun iki grupta toplamıştır. Mesleğin kişiye yönelik standartları olarak ta adlandırabileceğimiz bu şartlar, tüm meslek mensupları için aranılan “Genel Şartlar” ile meslek mensuplarına ait sınıflandırmanın bir gereği olarak aranılan “Özel Şartlar”dır.

5.1. Genel Şartlar

Meslek mensubu olabilmenin genel şartları 3568 Sayılı Kanunun 4. maddesinde şu şekilde belirtilmiştir;

- i) T. C. vatandaşı olmak,
- ii) Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmak,
- iii) Kamu haklarından mahrum bulunmamak,
- iv) Taksirli suçlar hariç olmak üzere; affa uğramış olsalar dahi ağır hapis veya 5 yıldan fazla hapis yahut zimmet, ihtilas, irtikap, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, inancı kötüye kullanma, dolanlı 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 teşebbüs suçlarından dolayı hüküm giymiş bulunmamak,
- v) Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak,
- vi) Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamaktır.

5.2. Özel Şartlar

3568 Sayılı Kanunda meslek mensupları üçlü bir sınıflamaya tabi tutularak her biri için gereken özel şartlar ayrı ayrı belirtilmiştir.

5.2.1. Serbest Muhasebeci Olabilmenin Özel Şartları

Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık ve siyasal bilimler dallarından ön lisans seviyesinde öğrenim görmüş olanlar ile ticaret liseleri ve maliye meslek liselerinden mezun olanlar, staj şartını yerine getirmiş olmaları halinde, sınav şartı aranmaksızın sadece serbest muhasebeci unvanı ile çalışırlar.

Staj süresi ön lisans seviyesinde mezun olanlar için 4 yıl, ticaret liselerinden ve maliye meslek liselerinden mezun olanlar için 6 yıldır. Staj başvuruları, her yılın Nisan, Ağustos ve Aralık aylarında yapılır.

5.2.2. Serbest Muhasebeci, Mali Müşavir Olabilmenin Özel Şartları

3568 Sayılı Kanunun 5. maddesine göre Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olabilmenin özel şartlarını şu şekildedir.

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 yükseköğretim kurumlarından, en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber, burada belirtilen bilim dallarından lisansüstü 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,⁴⁹

iv) Serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış olmak.

⁴⁹ Türkiye genelinde mali denetim yapan kamu bankalarının müfettişleri ile kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanlardan, bu yetkilerini aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında 8 yıllık hizmet süresini dolduranlar ile hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında en az 8 yıl öğretim üyesi veya görevlisi olarak çalışmış bulunan için sınav şartı aranmaz.

Yukarıda belirtildiği gibi meslek mensubu olabilmenin ön koşullarından biri mesleki deneyim ve yeterliliği artırmak için yapılan stajlardır. Ancak aşağıda belirtilen hizmetlerde geçen süreler, staj amacıyla serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir yanında çalışılmış süre olarak kabul edilir.⁵⁰

i) Kanunları uyarınca vergi incelemesine yetkili olarak çalışanların bu yetkiyi aldıktan sonra kamu hizmetinde geçen süreleri,

ii) Kamu kuruluşlarının veya bilanço esasında defter tutan özel kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci derece imza yetkisini haiz, muhasebenin fiilen sevk ve idare edilmesinden veya mali denetiminden sorumlu bulunanların bu hizmetlerinde geçen süreleri,

iii) Yukarıda belirtilen bilim dallarında öğretim üyesi veya görevlisi olarak çalışanların bu görevlerde geçen süreleri,

iv) Resmi tatil ve izinlerle, TÜRMOB ve TESMER tarafından yapılan eğitim veya değerlendirmelerde geçen süreler,

v) Ayrıca bilgisayar, yabancı dil kursları ile lisansüstü ve doktora eğitiminde geçen süreler aşağıdaki şartlarla stajdan sayılır,

vi) Birlik tarafından uygun görülen programlara göre 6 ayı aşmamak üzere yabancı dil veya 3 ayı aşmamak üzere bilgisayar eğitiminde geçen süreler (her iki programın stajda sayılan süreleri toplamı 6 ayı geçmez),

vii) Lisansüstü diploma ve tezinin ibraz edilmesi şartıyla iktisat, maliye, işletme, muhasebe, finansman, denetim ve vergi ile ilgili alanlarda lisansüstü eğitim görenlerin bu eğitiminde geçen sürelerin bir yılı,

viii) Doktora diploması ve tezinin ibraz edilmesi şartıyla iktisat, maliye, işletme, muhasebe, finansman, denetim ve vergi ile ilgili alanlarda doktora yapanların 18 ayı, stajdan sayılan sürelerdir.

Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavı, TÜRMOB tarafından Türkiye genelinde yazılı olarak yapılır. Sınav komisyonu 7 üyeden oluşur. Sınav Yönetmeliğinin 14. maddesinde sınav konuları aşağıdaki gibi belirtilmiştir.

- a) Finansal Muhasebe
- b) Finansal Tablolar ve Analizi
- c) Maliyet Muhasebesi

⁵⁰ 3658 Sy. Kanun, Mad. 6

- d) Muhasebe Denetimi
- e) Vergi Mevzuatı ve Uygulaması
- f) Hukuk (Ticaret Hukuku, Borçlar Hukuku, İş Hukuku, SSK ve Bağ-Kur Mevzuatı, İdari Yargılama Hukuku)
- g) Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Meslek Hukuku

Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavında başarılı olmak için her konudan 100 üzerinden en az 50 almak şartıyla, notların aritmetik ortalamasının en az 60 olması gerekir. Yanında staj yapılan meslek mensubu tarafından verilen tezkiye not ortalaması ayrı bir ders gibi ortalamaya dahil edilir.

TÜRMOB, serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavlarını staj dönemlerini gözeterek yılda üç kez yapar. Sınav günleri ve yerleri, sınav gününden en az bir ay önce Resmi Gazete’de yayınlanmak ve Odaların ilan tahtalarına asılmak suretiyle ilan edilir. Her meslek mensubu adayının en çok 2 yıl içerisinde, her dersten 4 kez sınava girme hakkı bulunmaktadır. Bu sınavlar ortalama yükseltmek amacıyla 100 üzerinden 60’dan daha az not alınan konuları da kapsayabilir.

5.2.3. Yeminli Mali Müşavir Olabilmenin Özel Şartları

3568 Sayılı Kanunun 9. maddesinde Yeminli Mali Müşavir olabilmenin özel şartları aşağıdaki şekilde belirtilmiştir.

- i) En az 10 yıl süreyle serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olmak,
- ii) Yeminli Mali Müşavirlik sınavını vermiş olmak,⁵¹
- iii) Yeminli Mali Müşavirlik ruhsatını almış olmak.

Yeminli mali müşavirlik için aranan şartlar içerisinde mesleki deneyimin önemi diğer meslek gruplarına göre daha fazladır. Bu nedenle staj süresi yeminli mali müşavirler için 10 yıl olarak belirtilmiştir. Mesleki deneyimin yanı sıra, mesleki yeterliliğin ispatlanması yine sınav yoluyla sağlanmaktadır. Bu yeterliliğin ispatlanması bir defaya mahsustur. Ancak bazı hallerde sınav şartı olmaksızın meslek mensuplarının mesleki deneyimi ve yeterliliği olduğu kabul edilmektedir. Çeşitli sakıncaları da beraberinde getiren bu husus kanunun en önemli eksikliğini ortaya koymaktadır.

Aşağıda belirtilen hizmetlerde geçen süreler, yeminli mali müşavirlik stajı için serbest muhasebeci mali müşavir olarak çalışılmış süre olarak kabul edilir.⁵²

i) Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanların, bu yetkiyi aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri,

ii) Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış olanların bu hizmetlerinde geçen süreleri,

Kimlerin bu mesleği icra edeceğini belirleyen bu koşullar objektif ölçüler yerine sübjektif nitelikler taşımaktadır. Kanun mesleği icra edecek kişilerin kapsamını çok geniş tutarak, örneğin bir ceza hukuku profesörüne yada bir kamu bankası denetçisine bu hak ve yetkiyi tanımaktadır. Kanunun en sakıncalı yönünü içeren bu husus, mesleğin ehil olmayan kişiler tarafından icra edilmesine neden olabilecek niteliktedir.

Yeminli Mali Müşavirlik sınavı TÜRMOB tarafından yazılı olarak yapılır. Sınav komisyonu 7 üyeden oluşur. Sınav yönetmeliğin 14. maddesinde sınav konuları aşağıdaki gibi belirtilmiştir.

- a) İleri Düzeyde Finansal Muhasebe
- b) Finansal Yönetim
- c) Yönetim Muhasebesi
- d) Denetim, Raporlama ve Meslek Hukuku
- e) Revizyon
- f) Vergi Tekniği
- g) Gelir Üzerinden Alınan Vergiler
- h) Harcama ve Servet üzerinden Alınan Vergiler
- i) Dış Ticaret ve Kambiyo Mevzuatı
- j) Sermaye Piyasası Mevzuatı

⁵¹ Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış ve mesleki yeterlik sınavı vermiş olanlar ile yukarıda sayılan konularda profesörlük unvanı almış bulunanlar için sınav şartı aranmaz.

⁵² 3568 Sy. Kanun Mad.9

Yeminli Mali Müşavirlik sınavında başarılı sayılmak için sınav konularının her birinden 100 üzerinden en az 50 alınması şartıyla, alınan notların aritmetik ortalamasının en az 65 olması gerekir.

TÜRMOB, yeminli mali müşavirlik sınavlarını yılda iki kez yapar. Sınav sonuçları, sınavın bitiminden itibaren iki ay içinde Odalarda ilan tahtasına asılmak suretiyle ilan edilir.

Yeminli Mali Müşavirlik sınavında başarılı olamayanlar, sınav sonuçlarının ilan tarihinden itibaren en çok 2 yıl içinde üç sınava daha girebilirler. Bu sınavlar 100 üzerinden 65 den az not alınan konuları da kapsayabilir.

Gerek sınav yoluyla ve gerekse diğer yollarla “Yeminli Mali Müşavir” olmaya hak kazananlar, görevlerine fiilen başlamadan önce Asliye Ticaret Mahkemesinde aşağıdaki şekilde yemin ederler.

“Yeminli mali müşavirlik mesleğinin, bir kamu hizmeti olduğunu bilerek, Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına, mesleki kurallara ve meslek ahlakına uyacağıma, mesleğimi tam bir bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlikle yerine getireceğime, üzerime aldığım işleri dikkat ve özenle yapacağıma, namusum ve şerefim üzerine yemin ederim.”

6. MESLEK MENSUPLARININ SORUMLULUKLARI

Burada da konuya meslek mensupları arasındaki unvan farklılıklarına göre bakmakta fayda vardır. Çalışmamızın konusu denetim standartları olduğundan YMM’lerin sorumlulukları daha ayrıntılı bir şekilde ele alınacaktır. Çünkü 3568 Sayılı Yasa ile YMM’lere yüklenen sorumluluklar verilen yetki ile paralel nitelikte değildir.

6.1. Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Sorumluluğu

V.U.K ’nun mükerrer 227. maddesi ile vergi beyannamelerinin 3568 Sayılı Kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirler tarafından imzalanması mecburiyeti getirilmiştir. Bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibariyle ayrı ayrı uygulatma ve söz konusu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirleme konularında Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Bu yetkiye ile 01/01/1998 tarihinden itibaren verilecek vergi beyannamelerinin, 3568 Sayılı Yasa ile yetki almış olan SM ve SMMM tarafından imzalanması zorunluluğuna ilişkin

usul ve esasları düzenleyen (4) Sıra Nolu Tebliğ, 29.06.1997 tarihinde yayınlanmıştır. Bu zorunluluk, (4) Sıra Nolu Tebliğde şu şekilde belirtilmiştir.

“Kurumlar vergisi veya ticari, zirai ve mesleki kazancı nedeniyle gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükelleflerinden, 1997 yılı aktif toplamı 200 milyar ve net satışlar toplamı 400 milyar lirayı aşmayanlar⁵³, 01/01/1998 tarihinden itibaren verecekleri beyannameleri 3568 Sayılı Kanunla yetki almış bulunan SM ve SMMM'lere imzalatmak zorundadırlar. Bu hadleri aşanlar ve yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerini YMM'lere tasdik ettirenler beyannamelerini diğer meslek mensuplarına imzalatmak zorunda değildir.

Beyannameyi imzalayan meslek mensupları Vergi Usul Kanununun Mükerrer 227. maddesi hükmüne göre imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin, defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden, mükellefle birlikte müşterek ve müteselsilen sorumlu tutulacaklardır.

6.2. Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumlulukları

YMM'ler yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar.

YMM'ler, yaptıkları tasdikin kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler. Bu Kanun hükümlerine göre meslek icra edenlerin vergi kanunları ve diğer kanunlardaki sorumlulukları saklıdır.⁵⁴

6.2.1. Tasdik İşlemlerinin Kapsamı

YMM'lik mesleğinin ağırlıklı konularından birisi olan tasdik işleminde, gerçek veya tüzel kişilerin yada bunların teşebbüs ve işletmelerinin YMM'ler tarafından denetleme ilke ve standartlarına göre, uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak

⁵³ Söz konusu tutarlar her yıl yeniden belirlenmekte ve Maliye Bakanlığı tarafından açıklanan yeniden değerlendirme katsayısı kullanılarak güncelleştirilmektedir.

⁵⁴ 3568 Sy. Kanun, Mad. 12

tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtıp, yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanmasıdır.

Tasdik işlemi yapılırken aranacak asgari bilgi şekil şartları ile tasdike ilişkin diğer usul ve esaslar Maliye Bakanlığı tarafından çıkartılacak tebliğlerle belirlenir. Tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin tasdikine ilişkin olarak Bakanlıkça tebliğ çıkartılmadıkça, YMM'ler bu konu ve belgelerle ilgili olarak tasdik işlemi yapamazlar.

6.2.2. Tasdik İşleminin Aşamaları

Tasdik kapsamına giren mali tablolar ve beyannameler ile diğer belgelerin YMM'ler tarafından denetlenmesi ve tasdiki ilgilinin isteği üzerine yapılır.

Gerçek ve tüzel kişiler veya bunların teşebbüs ve işletmeleri, tasdik işleri nedeniyle seçecekleri YMM'lerin ücretinden çok, tasdik amacını gerçekleştirecek uzmanlık ve deneyimini esas almaları, YMM'lerin de üstlenecekleri tasdik işleminin kendilerine getirebileceği riski saptayarak, tasdik kapsam ve programını belirlemek amacıyla gerekli araştırmaları yapmaları gerekmektedir.

Tasdik işleminde ilk aşama sözleşme düzenlenmesi aşamasıdır. Yaptırılacak tasdik hizmetinin tasdik sözleşmesine bağlanması ve sözleşme tarihinden itibaren 15 gün içinde bir örneğinin YMM tarafından, Maliye Bakanlığı'na gönderilmesi zorunludur. Tasdik sözleşmesinde asgari olarak aşağıdaki hususlar yer alır.

- i) Tasdikin amacı, kapsamı ve varsa özel nedenleri,
- ii) Yeminli mali müşavirlerce verilecek hizmetin niteliği ve süresi,
- iii) Tarafların sorumluluk ve yükümlülükleri,
- iv) Ücret

Tasdik sözleşmesi, yazılı gerekçe göstermek şartıyla taraflarca her zaman feshedilebilir. Sürekli denetimlerde, yıllık beyannamelerin ve buna ekli mali tabloların beyan edileceği aydan önceki üç ay içinde tasdik sözleşmesi feshedilemez. Yıllık mali tabloları tasdike zorunlu tutulan işletmelerin tasdik sözleşmesinin feshi halinde, bir ay içinde diğer bir YMM ile sözleşme yapmak, sözleşmesi fesih edilen YMM'nin de çalışma notlarını ve gerekli tüm bilgileri yerine geçecek olan YMM'e devretmesi zorunludur.

Yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamesi ile bunlara ekli mali tablo ve bildirimlerin tasdikine ilişkin sözleşmeler ilgili vergilendirme döneminin ilk ayı içinde düzenlenmelidir.

Tasdik işlemlerinin ikinci aşaması denetim işlemlerinin yapılması aşamasıdır. Gerçek veya tüzel kişilerin veya teşebbüs ve işletmelerinin hesap dönemleri itibarıyla çıkarılan mali tabloların tasdiki, bu tabloların kapsadığı dönemin başından itibaren sürekli denetim sonucunda yapılabileceği gibi, dönemin kapanmasından sonra yapılacak denetim sonucunda da yapılabilir. Denetimin hangi duruma göre yapıldığı tasdik raporunda açıkça belirtilir.

Sürekli denetimi kapsayan tasdik hizmetini veren YMM belirli aralıklarla haber vermeksizin kasa sayımı ve stok tespiti gibi fiziki durum karşılaştırması yapabilir, yıl sonu envanter çalışmalarını denetleyebilir, tasdik konuları ile ilgili olarak karşıt incelemeler yapabilir.

Denetim yapılırken YMM ile sözleşme yapan işletmeler, aşağıdaki konularda yetki vermiş sayılırlar.⁵⁵

- i) Tasdik konularıyla ilgili tüm defter, kayıt ve belgeleri gizli olsalar dahi incelemek,
- ii) Tasdik işlemini ilgilendiren tüm bilgileri yöneticilerinden, iç denetçilerden ve diğer ilgililerden istemek,
- iii) Şirketlerin yönetim kurulu ve genel kurul toplantılarına katılmak ve bu toplantılarda istenildiği takdirde tasdik faaliyetini ve sonuçlarını ilgilendiren konularda açıklamalarda bulunmak.

Ayrıca Kamu İdare ve Müesseseleri, tasdik konusu ile sınırlı olmak üzere YMM'lerin isteyeceği bilgileri vermekle yükümlüdürler. Bilgiler yazı ile istenir ve yazıda tasdik konusu ile ilgili hususlar ve sözleşmenin içeriği belirtilir.

Yeminli mali müşavirler, vergi incelemelerinde tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşmalarda, vergi yargısında, mükellefle veya vergi sorumlusu ile birlikte hazır bulunabilirler ve açıklamalar yapabilirler.

⁵⁵ Erol – Çetinkaya; a.g.m., s.77-82

Hata ve hilelerin önlenmesi veya ortaya çıkarılması konusundaki temel sorumluluk işletme yönetimi ve YMM'e aittir. YMM, tasdik konusu ve belgelerin ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğu ve gerçek durumu yansıtması yönünden önemli etkileri olabilecek hata ve hileleri düzeltecek veya ortaya çıkaracak şekilde planlamak ve yürütmekle yükümlüdür.

Yeminli mali müşavir, tasdik konusu ve belgelerin doğruluğu ve gerçeği yansıtmasına olan olumsuz etkilerin giderilmesi hususunu, hata ve hileleri, düzeltme öneriyle birlikte işletme yönetimine bildirir. İşletme yönetiminin bunları düzeltmesi durumunda, tasdik konusu belgeler tasdik edilir. Hataların düzeltilmesi istenmesine karşın, düzeltilmez ise veya hileli bir durumun saptanması halinde durum, bir raporla ilgili mercilere bildirilir.

Tasdik işlemlerinde son aşama mali tablo ve beyannamelere veya tasdik konusuna ilişkin tasdik sonuçlarının YMM tarafından bir rapora bağlanmasıdır. Dört nüsha halinde düzenlenecek olan tasdik raporlarının iki nüshası ilgili firma, kurum ve kuruluşların yetkililerine teslim edilir. Rapor ile mali tablo ve beyannameler arasındaki denkleştirmenin sağlanması YMM'nin sorumluluğundadır. Düzenlenen raporların birer nüshası, tasdik konusu belgelerle birlikte tasdiki isteyen mercie doğrudan YMM tarafından teslim tutanağı karşılığında verilir. Son nüsha ise YMM tarafından arşivlenerek saklanır.

Tasdik raporları, ilgili vergi dairesi tarafından Maliye Bakanlığı'na gönderilmekte ve raporlar burada oluşturulan komisyon tarafından incelenmektedir. Yapılan inceleme, raporda yer alan bilgilerle sınırlı olduğundan, maddi hatalar dışında öze yönelik hata ve noksanların bulunması olanağı bulunmamaktadır. Bu uygulama, 3568 Sayılı Yasa ile gerçekleştirilmek istenen güven ortamının oluşmasını geciktirmektedir. YMM'lerin tasdik ettikleri konu ve belgelerin kamu idaresi yetkililerince tasdikin kapsamı ölçüsünde incelenmiş olarak kabul edileceği ve YMM'lerin sorumluluklarının kapsamı ve ayrıntılı olarak mevzuatta belirlenmiş olmasına karşın, tasdik raporlarının oluşturulan komisyonca incelenmesi çelişkili bir durum yaratmaktadır.

6.2.3. Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Sorumluluğu Konusundaki Sorunlar

Yeminli mali müşavirlerin tasdikten doğan sorumluluğuna ilişkin 3568 Sayılı Kanunun 12. maddesi ve Vergi Usul Kanunun mükerrer 227. maddesi hükümleri aynı konuyu düzenlemekle birlikte, ayrı amaç ve içeriktedirler. Birincisinde doğruluk denetimi, ikincisinde

ise uygunluk denetimi öngörülmektedir. Mükerrer 227. madde, 12. maddeden farklı olarak gecikme faizlerini de sorumluluk kapsamına almaktadır.

Meslek mensuplarına çok ağır sorumluluklar yüklendiği halde, yasal çerçeve net bir biçimde belirlenmemiştir. Kanunlarla düzenlenmesi gereken bir çok hususun yönetmeliklere ve genel tebliğlere bırakıldığı görülmektedir. Sorumluluk, kanundan doğmaktadır ve esas itibarıyla kanunla düzenlenmesi gerekir. Örneğin Yönetmeliğin 12. maddesine göre, meslek mensuplarına şirketlerin yönetim kurulu ve genel kurul toplantılarına katılma ve bu toplantılarda istenildiği takdirde açıklamalarda bulunma yetkisi verilmektedir. Böyle bir yetki kanunla verilmediğinden Ticaret Kanununu açısından ve özellikle ana sözleşmesinde aksine hüküm bulunan şirketlerde sorunlar çıkabilecektir.

Maliye Bakanlığı yetkilerin önemli bir bölümünü kendi üzerinde toplamıştır. Bazı genel tebliğler kanunda yer almayan, bazıları da kanunda yer alan hükümlere aykırı düzenlemeler getirmiştir.

YMM'lere inceleme yetkisi verilmiştir. Ancak incelemeye ilişkin yetki, yasal düzenlemede yer almadığı ve yaptırıma bağlanmadığı için nasıl yürütülebileceği konusunda sorunlar ortaya çıkabilecektir. Örneğin, verilen karşıt inceleme yetkisi nasıl kullanılacaktır? Meslek mensubu arama tekniğine nasıl başvurabilecektir?⁵⁶

Kanunun 12. maddesi, YMM'leri, vergi incelemesi ile görevlendirmiştir. Vergi incelemesi, Vergi Usul Kanununda düzenlenmiş esaslara göre yapılmaktadır. Vergi inceleme elemanları, vergi inceleme görevini yerine getirirken birçok yetki ile donatılmıştır. YMM'ler tasdikle ilgili muhasebe ve vergi inceleme görevini yerine getirirken aynı yetkilere sahip olmadıkları gibi, sorumlulukları da vergi inceleme elemanlarına göre daha fazladır. YMM görevini yerine getirirken hem kamu hukuku, hem de özel hukuk hükümlerine tabi olmaktadır.⁵⁷

YMM'lerin tasdikten doğan sorumluluğu açık ve net bir biçimde düzenlenmemiştir. YMM bir vergi sorumlusu mudur? Dar ve teknik anlamda ele alındığında vergi sorumlusu;

⁵⁶ Sadık Kırbaş; **Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumluluğu**, Yaklaşım Dergisi, Aralık 1995, Sayı 36, s. 22

⁵⁷ Salih Özel; **Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Görevinden Doğan Yasal Sorumluluğu**, Yaklaşım Dergisi, Sayı 52, Nisan 1997, s. 28

kendisi mükellef olmadığı halde mükellefle ilişkisi dolayısıyla verginin ödenmesi ve biçimsel görevlerini yerine getirilmesi açısından vergi idaresine karşı muhatap olan kişidir. Bu tanıma göre, vergi sorumlusu mükellefe ilişkin maddi ve şekli yükümlülüğün yerine getirilmesinde bazı görevler üstlenmektedir. Kural olarak vergi sorumlusunun mal varlığında bir eksilme olmamaktadır. Bu nedenle de öncelikle mükellefin mal varlığına başvurulduktan sonra vergi sorumlusuna gidilmekte, vergi sorumlusu da mükellefe rücu edebilmektedir.

YMM'lerin sorumluluğu dar ve teknik anlamdaki sorumluluktan farklıdır. YMM, bir vergi sorumlusu değildir ancak tasdik sözleşmesi ile yüklendiği vergi denetimi sonucu, doğruluk ilkesinin yerine getirilemediğinin kanıtlanması halinde, vergi yönetime karşı vergi sorumlusu durumuna düşmektedir. Oysa bu sorumluluk, Vergi Usul Kanununda açık bir şekilde düzenlenmemiştir.⁵⁸

3568 Sayılı Yasanın, V.U.K.'nın mükerrer 227. maddesi, yönetmelikler ve tebliğlerin müşterek amacı, YMM'lerden muhasebe ve vergi denetiminde tam doğruluk ve uygunluk aranmasını istemektedir. Oysa pratikte her zaman için bir risk mevcuttur. Tam doğruluk ve uygunluk incelemesinin sınırlı yetki ile donatılmış YMM'ler tarafından yapıldığı da düşünülürse, bu konudaki riskin oldukça yüksek olduğu söylenebilir.

YMM'lere vergi incelemesinin tüm tekniklerini kullanma görev ve sorumluluğu verilmektedir. YMM, tüm belgelerin doğruluğunu ve uygunluğunu araştırmakla sorumludur. Belge düzeninin yerleşmediği, sahte ve içeriği itibariyle yanıltıcı belgelerin yaygın bir biçimde kullanıldığı bir ortamda, yetersiz olanaklarla bu görevleri yerine getirebilmek gerçekçi bir beklenti değildir.⁵⁹

Danıştay Kararlarında, YMM'lerin tarh ve tahakkuk anından itibaren takip edilebileceği iddia edilmekte ise de, Vergi Usul Kanununda tarhiyatın kimler adına yapılacağına ilişkin hükümler, bu konuda duraksamaya yol açmaktadır. Aynı şekilde kimlerin dava açabileceği ve hangi durumların dava konusu olabileceği Vergi Usul Kanununun 377. ve 378. maddelerinde belirtilmiştir. YMM'lerin durumu burada da tartışmalıdır.⁶⁰ Ayrıca kimlere

⁵⁸ Kırbaş; a.g.m., s. 23

⁵⁹ Kırbaş; a.g.m., s. 23-24

⁶⁰ Kırbaş; a.g.m., s. 24

tebligat yapılacağı konusunda Vergi Usul Kanununda ve Tebligat Kanununda hükümler bulunmaktadır. Burada da YMM'lere ilişkin özel bir düzenleme yer almamaktadır.

18 Nolu Genel Tebliğe göre, müşterek ve müteselsil sorumluluğu vergi inceleme raporu ile saptanan YMM nezdinde yapılacak takibat, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlatılacaktır. Vergi dairelerince yapılacak takibat, tahakkuku kesinleşen vergi ve cezaların tahsiline yönelik olacaktır. Danıştay Kararına göre ise, YMM tarh ve tahakkuk aşamasında takip edilebilecektir.

Burada birinci görüş benimsendiği takdirde, mükellefin uzlaşmaya gitmesi, dava açmaması ya da açtığı davayı gereği gibi izlememesi halinde YMM'lerin kendisini savunmasında güçlükler olacaktır. YMM'lerin davaya müdahale edebileceği düşünülse de, müdahale uygulamada yeterli güvenceyi sağlayamadığı gibi, davaya müdahale eden idari yargı kararı yeterince bağımsız olarak temyiz edilememektedir. Vergi Usul Kanununun mükerrer 378. Maddesinde, mahkemenin mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu mali müşavirin dinlenmesi hükmü de uygulamada gereği gibi işlememekte, mükellefin insafına, yargıcın takdirine kalmaktadır.

Mükelleflerin, defter ve belgelerini vergi inceleme elemanlarına ibraz etmemeleri, defter ve belgelerin çalınması, kaybolması, yanması...vb. durumlarda vergi idaresinin re'sen vergi tarh etme yetkisi bulunmaktadır. Re'sen tarh edilen vergi ve cezalardan YMM'lerin sorumlu olup, olmayacakları da belirsizdir.⁶¹

7. MESLEK MENSUPLARININ GÖREVLE İLGİLİ SUÇLARI

Meslek mensupları, görevleri sırasında veya görevleri sebebiyle işledikleri suçlardan dolayı, fiillerinin niteliğine göre Türk Ceza Kanununun Devlet Memurlarına ait hükümleri uyarınca cezalandırılırlar.⁶²

7.1. Meslek Mensuplarına Verilebilecek Disiplin Cezaları

Mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve hareketlerde bulunanlarla, görevlerini yapmayan veya kusurlu olarak yapan yahut da görevinin gerektirdiği güveni sarsıcı

⁶¹ Kırbaş; a.g.m., s. 24

⁶² 3568 Sy. Kanun, Mad. 47

hareketlerde bulunan meslek mensupları hakkında, muhasebe ve müşavirlik hizmetlerinin gereği gibi yürütülmesi maksadı ile durumun niteliğine ve ağırlık derecesine göre aşağıdaki disiplin cezaları verilir.⁶³

a) Uyarma Cezası : Meslek mensubuna mesleğinin icrasında daha dikkatli davranması gerektiğinin yazı ile bildirilmesidir. Uyarma cezası verilebilecek durumları aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.⁶⁴

i) Mesleki kurallara, mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve harekette bulunmak.

ii) Görevin gerektirdiği güveni sarsıcı harekette bulunan meslek mensupları hakkında, uyarma cezası uygulanır.

Hangi fiillerin meslekle ve meslek onuru ile bağdaşmadığı 03.01.1990 tarih ve 20391 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan "Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik" in 42. Maddesinde aşağıdaki şekilde sayılmıştır.

- i) Yanında çalıştırdığı kişilere uygunsuz davranışlarda bulunmak,
- ii) Aşırı içki ve kumar düşkünlüğü ile tanınmak,
- iii) Meslektaşlarına, müşterilerine ve kanunlara göre bilgi vermek zorunda olduğu kişi ve kuruluşlara bilgi vermemek veya kasten yanlış bilgi vermek,
- iv) Kanunlara göre yapılması yasak olan işlerden herhangi birini yapmak.

Anılan yönetmeliğin 6. Maddesinde meslek mensuplarının çalışmaları sırasında çıkar çatışmalarından uzak kalacakları ve görevlerini sürdürürken mesleki özen ve titizlik gösterecekleri, meslek mensuplarının başarıya ulaşmalarının dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlıkla mümkün olabileceği belirtilmiştir.

b) Kınama Cezası : Meslek mensubuna görevinde ve davranışında kusurlu sayıldığıının yazı ile bildirilmesidir. Kınama cezasının uygulanabileceği haller şunlardır.⁶⁵

- i) Uyarma cezası gerektiren hallerin tekrarı,

⁶³ 3568 Sy. Kanun, Mad. 48

⁶⁴ Erol - Çetinkaya; a.g.m., s. 93-94

⁶⁵ Erol - Çetinkaya; a.g.m., s. 94

- ii) Yeminli mali müşavirlerin kendi defterleri hariç defter tutmaları,
- iii) Meslek ünvanlarının haksız olarak kullanılması,
- iv) Asgari ücretin altında çalışıldığının tespit edilmesi,
- v) Reklam yasaklarına uyulmaması,
- vi) Yeminli mali müşavirlerin bakılması yasak olan firmaların işlerine bakmaları,
- vii) Yeminli mali müşavirlerin tasdiki yasak olan akraba işlerine bakmaları,
- viii) TÜRMOB tarafından çıkarılan yönetmeliklerdeki diğer ilke ve kurallara aykırı davranılması.

c) Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma Cezası : Mesleki sıfatı saklı kalmak şartıyla altı aydan az, bir yıldan çok olmamak üzere mesleki faaliyetten geçici olarak alıkoymadır. Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası aşağıdaki hallerde uygulanır.⁶⁶

- i) Kınama cezasını gerektiren fiil ve hallerin tekrarı,
- ii) Mesleği yapmaları yasaklanmış kişilerle işbirliği yapılması,
- iii) Kusurlu davranışlar nedeniyle mükelleflerle birlikte müşterek ve müteselsil sorumlu durumuna düşülmesi,
- iv) Yeminli mali müşavirlerin tasdik yetkisini gerçeğe aykırı olarak kullandığının tespit edilmesi,
- v) Gizli olarak hizmet akdi ile çalışılması,
- vi) Yeminli mali müşavirlerin muhasebe bürosu açması yada muhasebe bürolarına ortak olması,

Yukarıda belirtilen hallerde meslek mensuplarına 6 ay ile 1 yıl arasında geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası verilir.

d) Yeminli Sıfatını Kaldırma Cezası : Yeminli mali müşavirlerin, yeminli sıfatının kaldırılması ve mührünün geri alınmasıdır. Tasdik yetkisini gerçeğe aykırı olarak kullandığı Maliye ve Gümrük Bakanlığınca ilk defa tespit edilen ve rapora bağlanan yeminli mali müşavirler hakkında geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, bu hususun tekrarında, bunun mahkeme kararıyla kesinleşmesi halinde de yeminli sıfatını kaldırma cezası verilir.

e) Meslekten Çıkarma Cezası : Meslek mensubunun ruhsatının geri alınarak, bir daha bu mesleği icra etmesine izin verilmemesidir. Mükellefle birlikte kasten vergi ziyana

⁶⁶ Erol - Çetinkaya; a.g.m., s. 94-95

sebebiyet verdikleri mahkeme kararı ile kesinleşen meslek mensuplarına, meslekten çıkarma cezası verilir.

Üç yıllık bir dönem içinde 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.

Meslek mensubu hakkında savunması alınmadan disiplin cezası verilemez. Yetkili disiplin kurulunun 10 günden az olmamak üzere verdiği süre içinde savunma yapmayanlar, savunma hakkından vazgeçmiş sayılırlar. Disiplin cezaları kesinleşme tarihinden itibaren uygulanır.

7.2. Meslek Mensuplarına Verilebilecek Para Cezaları

Meslek mensuplarına verilebilecek para cezaları ve para cezaları birlikte verilebilecek hapis cezaları şu şekildedir.⁶⁷

- i) Meslek unvanlarının haksız kullanılması; 6 aydan 1 yıla kadar hapis ve 1.000.000 TL'dan 10.000.000 TL'na kadar ağır para cezası,
- ii) Yapılan tasdikin doğru olmaması; 6 aydan 1 yıla kadar hapis ve 1.000.000 TL'dan 10.000.000 TL'na kadar ağır para cezası,
- iii) Mesleği yapmaları yasaklananları çalıştırma ve işbirliği yapma; 1.000.000 TL'dan 10.000.000 TL'na kadar ağır para cezası,
- iv) Odalara üye olmadan mesleki faaliyette bulunma; 1.000.000 TL'dan 10.000.000 TL'na kadar ağır para cezası,
- v) İş dolayısıyla öğrenilen sırların açıklanması; 1.000.000 TL'dan 10.000.000 TL'na kadar ağır para cezası,
- vi) İş dolayısıyla öğrenilen ancak suç teşkil eden hallerin yetkili mercilere bildirilmemesi; 1.000.000 TL'dan 10.000.000 TL'na kadar ağır para cezası,
- vii) Reklam yasağına uymama; 1.000.000 TL'dan 10.000.000 TL'na kadar ağır para cezası,

⁶⁷ Erol - Çetinkaya; a.g.m., s. 96-97

viii) İşverene bağlı olarak hizmet sözleşmesi ile çalışma, ticari faaliyette bulunma, meslekle ve meslek onuru ile bağdaşmayan işlerle uğraşma; 1.000.000 TL'dan 10.000.000 TL'na kadar ağır para cezası.

Ayrıca meslek mensubunun hukuki sorumluluğu yanında yaptıkları işlemler nedeniyle ortaya çıkan mali sorumlulukları vardır. Beyanname imzalayan yada tasdik raporu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde yada düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkabilecek olan vergi ziyaına bağlı olarak salınan vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır.⁶⁸

Diğer taraftan söz konusu vergi ziyayı ve cezalarının meslek mensubunun kusurundan kaynaklanan bir nedenle ortaya çıkması halinde mükellefin söz konusu cezaların tazmini için meslek mensubuna rücu edebilme hakkı bulunmaktadır.

7.3. Meslek Mensuplarına Verilebilecek Hapis Cezaları

Meslek mensuplarının, 3628 Sayılı Mal Bildiriminde Bulunulması, Rüşvet ve Yolsuzlukla Mücadele Kanununun 2. maddesinin (e) bendi uyarınca mal bildiriminde bulunması zorunludur. Buna göre aşağıdaki durumlarda meslek mensuplarına hapis cezası uygulanmaktadır.⁶⁹

- i) İhtara rağmen mal bildiriminde bulunmayanlara, üç aya kadar hapis cezası,
- ii) Gerçeğe aykırı bildirimde bulunanlara, 6 aydan 3 yıla kadar hapis cezası ve ceza süresi kadar kamu hizmetlerinden yasaklanma,

Haksız mal edinme, mal kaçırma ve gizleme durumunda olanlara, 3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası ile 5.000.000 TL'dan 10.000.000 TL'na kadar ağır para cezası ve ömür boyu kamu hizmetlerinden yasaklanma.

⁶⁸ Mehmet Demiroğlu; **Yeminli Mali Müşavirlerin Mali Sorumlulukları**, Vergi Dünyası Dergisi, Sy. 207, Kasım 1998, s.87

⁶⁹ Erol - Çetinkaya; a.g.m., s. 97

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

2499 SAYILI KANUN ÇERÇEVESİNDE TÜRKİYE'DE DENETİM UYGULAMALARI

1. GENEL OLARAK

Ülkemizde, 30.07.1981 tarihinde 17416 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan, 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile bağımsız dış denetim gündeme gelmiştir.

SPK tarafından, 13.12.1987 Tarihli, 19663 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik” hükümlerinin 5. maddesinde, bağımsız denetleme, aşağıdaki gibi tanımlanmaktadır.

“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 yansıtır yansıtmadığının tespiti ve rapora bağlanmasıdır.”

Benzer bir tanım, yine SPK tarafından yayınlanan Seri X, No:16 Sayılı tebliğde de verilmiştir. Buna göre bağımsız denetim;

“Ortaklıkların ve Sermaye Piyasası Kurumlarının kamuya açıklanacak veya kurulca istenecek mali tablolarının, genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uygunluğu ile bilgilerin doğruluğunun ve gerçeği dürüst bir biçimde yansıtır yansıtmadığının, denetçiler tarafından denetim ilke ve kurallarına göre, defter, kayıt ve belgeler üzerinden incelenmesini ve tespit edilen sonuçların rapora bağlanmasını ifade eder.” şeklinde tanımlanmıştır.

Gerek yönetmeliğin ve gerekse tebliğin yaptığı tanımlara bakıldığında denetimin herhangi bir denetçi tarafından değil, bir denetim kuruluşu tarafından görevlendirilen denetçiler tarafından yapılacağı belirtilmektedir. Aynı tebliğin 2. maddesinde “Bağımsız Denetim Kuruluşu, tebliğde belirtilen şartları taşıyan ve SPKn’nun 22/d maddesi uyarınca sermaye piyasasında bağımsız denetim yetkisi verilen kuruluşları ifade eder” şeklinde tanımlanmıştır. SPKn’nun 22/d maddesi, 3568 Sayılı Kanuna atıfta bulunarak, “...3568 Sayılı Kanuna göre, denetlemeye yetkili olanların (serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler) 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...” şeklinde bir ifadeyle, 2499 Sayılı Kanun ile 3568 Sayılı Kanun arasında bir köprü

oluşturulmuştur. Dolayısıyla 2499 Sayılı Kanun hükümleri uyarınca bağımsız denetim yapabilmenin ilk şartı 3568 Sayılı Kanun hükümlerine göre serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir ünvanını taşımak, ikinci şartı ise bu unvanları taşıyan kişilerin bir araya gelerek oluşturdukları bir kuruluşa SPK tarafından denetim yetkisi verilmesidir. Halen SPK listesine kayıtlı 74 adet bağımsız denetim kuruluşu bulunduğu düşünülürse, SPKn açısından denetim yetkisi alanların çok sınırlı olduğu söylenebilir.

SPKn açısından denetçi, bağımsız denetim kuruluşlarının denetimle görevlendirdiği her kıdem ve unvandaki denetim elemanlarıdır.

2. TÜRKİYE’DE BAĞIMSIZ DIŞ DENETİMİN TARİHİ GELİŞİMİ

Türkiye’de bağımsız dış denetimin gelişimi, 1853 yılında Yüksek Ticaret Okulunun kurulmasıyla başlar. Cumhuriyet döneminde kamu ve özel işletmelerin kurulmaya başlamasıyla eleman yetiştirmek amacıyla okullar açılmış ve muhasebe eğitimi ön plana çıkmıştır.

1927 yılında "Muhasebeyi Umumiye Kanunu" çıkarılmıştır. 1948 tarihli Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ile Devlet Muhasebesi Muamelat Yönetmeliği tek başlık altında toplanarak Devlet Muhasebesi Yönetmeliği adını almıştır.⁷⁰ Türkiye’de muhasebe mesleğinin düzenlenmesi ile ilgili ilk girişimin 1932 yılında başladığını daha önce denetimin tarihi gelişimi içinde belirtmiştik. 1938 yılında Avukatlık Kanunun hazırlanması sırasında aynı konuda çeşitli girişimlerde bulunulmuştur. 1942 yılında, muhasebe standartlarının belirlenmesi ve muhasebe elemanlarının yetiştirilmesi amacıyla Türk Muhasebe Uzmanları Derneği kurulmuştur.

1950’li yıllarda vergi reformlarının hazırlanması sırasında bağımsız muhasebe ve denetleme mesleği ile ilgili olarak yasal düzenleme yapılması önerilmiştir. 1977 yılında Münih’te yapılan Uluslararası Muhasebeciler Kongresinde, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, Prof. Dr. Mustafa A. Aysan’ın imzasıyla IFAC’a üye olmuştur.⁷¹

⁷⁰ Mehmet Yazıcı; **Bağımsız Muhasebe ve Denetleme Mesleği Üzerine Araştırma**, Yüksek Ticaret Mezunları Derneği, İstanbul 1986, s.66

⁷¹ Yücel Göksel; **IFAC ve IMUD**, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Bülteni, Haziran 1991, s.32

1950-1980 yılları arasında ise konuyu Maliye Bakanlığı ele almış, ancak girişimleri başarısız olmuştur. Türkiye’de bağımsız denetim zorunluluğu, 1987 yılında bankaların denetimi ile başlamıştır. Bu tarihe kadar denetim Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre yürütülmüştür.

Türkiye’de Sermaye Piyasası Kanununa tabi halka açık şirketlerin sayısı gün geçtikçe artmasına rağmen, ülkemizde henüz sermayenin tabana tam olarak yayıldığından söz etmek mümkün değildir. Ülkemizde bilanço esasına göre defter tutan mükellef sayısının tahmini olarak 300.000 civarında olduğu düşünülürse, bağımsız denetime tabi kuruluşların sayısının çok az olduğu söylenebilir.⁷² Bu anlamda Türkiye’de bağımsız dış denetimin yeterli olduğundan söz etmek çok güçtür. Ayrıca denetim yaptıran kuruluşların büyük bir çoğunluğu, denetimden beklenen yararları sağlamak için değil, denetimin yasal bir zorunluluk olması nedeniyle denetim yaptırmaktadır. Hal böyle olunca, yapılan denetimin etkinliği ve verimliliği ihtiyacı karşılamamaktadır.

Sadece gelişmiş ülkelerde değil, Türkiye’den daha az gelişmiş ülkelerde bile bağımsız denetimin boyutları ülkemizden daha ileridedir. Bunun sebebini, ülkemize sermaye piyasası araçlarının gecikmiş olarak girmesine ve geleneksel anlayışlar içinde kurulan şirketlerin halka açılmalarındaki tereddütlerine bağlamak mümkündür. Bu konulardaki tereddütlerin giderek azaldığını, ancak henüz ortadan kalkmadığını borsanın gelişiminden görmek olanaklıdır. Halen borsada işlem gören hisselerin büyük bir çoğunluğu aile şirketi niteliğini kaybetmemiş şirketlere aittir.

3. BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARININ KURULUŞ ŞARTLARI

Bağımsız denetim ile görevlendirilecek bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartları, yukarıda belirtilen tebliğin 3. maddesinde şu şekilde sıralanmıştır.

- i) Türk Ticaret Kanunu ve Borçlar Kanununda öngörülen şirket türlerinden biri şeklinde kurulması (adi şirketlerde şirket sözleşmesinin yazılı olması),
- ii) Şirket ortaklarının tebliğin 4. maddesinde sayılan niteliklere haiz olması (ortakların tamamı için bu nitelikler aranmaz),
- iii) Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde, sorumlu ortak başdenetçilerin komandite ortak olması,

⁷² Halka Açık Şirketlerin Sektörel Dağılımı, Hürriyet - 9 Mayıs 1993

- iv) Sermaye şirketlerinde, esas sermayenin en az %51'inin sorumlu ortak baş denetçi niteliğine haiz kişilere ait olması, şahıs şirketleri ve adi şirketlerde ise iki ortaktan az olmamak üzere ortakların çoğunluğunun bu niteliğe haiz olmaları,
- v) Sadece bağımsız denetim ve mesleki alanda faaliyet göstermeleri,
- vi) Şirket donanım ve organizasyonunun denetim işini yürütecek düzeyde bulunması,
- vii) Mesleki sorumluluk sigortası yaptırılması.

Kuruluş şartlarına bakıldığında Türkiye'de bağımsız denetimin şirket statüsünde kurulmuş olan bağımsız denetim firmaları tarafından yaptırılmasının amaçlandığı görülmektedir. Kurumlaşmayı teşvik eden bu düzenleme ile denetçi sorumluluğunun paylaşılması ve olası sorunlara karşı bir güç birlikteliği sağlanması amaçlanmıştır. Söz konusu kuruluş şartlarına uygun bir denetim firmasının organizasyon yapısı aşağıdaki gibi olabilir.⁷³



Şekil 3-1: Denetim Firmasının Organizasyon Yapısı

4. DENETİM YETKİSİ ALABİLME ŞARTLARI

Bir denetim firmasının denetim yetkisi alabilmesi için yönetici ve denetçilerinin aşağıdaki şartları taşıması gereklidir.⁷⁴

- i) 3568 Sayılı Kanuna göre SMMM veya YMM unvanını almış olmak ya da yabancı ülkelerde bağımsız denetim yetkisi sağlayan belge sahibi olmak,
- ii) Müflis olmamak ve yüz kızartıcı bir suçtan mahkum bulunmamak,
- iii) Türkiye’de yerleşik olmak (A.Ş.’lerde yönetim kurulu üyeleri için bu şart aranmaz),
- iv) Sorumlu ortak başdenetçilerin, mesleki deneyim süresinin en az bir yılını bağımsız denetim kuruluşlarında tamamlamış olması,
- v) Sorumlu ortak başdenetçilerin, daha önce çalıştıkları bağımsız denetim kuruluşlarının listeden çıkartılmasını gerektiren iş ve işlemlerinde sorumluluklarının tespit edilmemiş olması,
- vi) Sorumlu ortak başdenetçilerin, çalışılan bağımsız denetim kuruluşunda tam zamanlı olarak görev yapması,
- vii) Denetçi yardımcılarının, müflis olmaması ve yüz kızartıcı bir suçtan mahkum bulunmaması,
- viii) Denetçi yardımcılarının, Türkiye’de yerleşik olması,
- ix) Denetçi yardımcılarının; hukuk, iktisat, maliye, muhasebe, işletme, bankacılık, kamu yönetimi ve uluslararası ilişkiler alanlarından birinde en az 4 yıllık yüksek öğrenim görmüş olmaları zorunludur.

Bağımsız denetim faaliyetlerinde bulunmak isteyen ve tebliğde belirtilen şartları taşıyan kuruluşlar aşağıda yazılı hususları içeren bilgi ve belgeleri ekleyecekleri bir dilekçe ile kurula başvururlar.⁷⁵

- i) Kuruluşun sözleşmesi,
- ii) Merkezin ve varsa şubelerin adresleri,

⁷³ Vance - Boutell ; a.g.e., s.13

⁷⁴ Seri : X - Tebliğ No: 16, mad. 4

⁷⁵ Seri : X - Tebliğ No: 16, mad. 5

- iii) Sermaye paylarının ortaklar arasında dağılımı, taahhüt edilen ve ödenen tutarlar,
- iv) Başvuru tarihinde şirketin mizanı veya son bilançosu,
- v) Kurucular, yönetim kurulu başkan ve üyeleri, sorumlu ortak baş denetçiler, müdürler, genel müdür ve genel müdür yardımcıları ve denetim elemanlarına ilişkin bilgiler,
- vi) Ortaklığın organizasyonu, donanımı, istihdam ettiği destek personeli ve mali durum hakkında genel bilgiler,
- vii) Tebliğ hükümlerine uygun olarak düzenlenmiş bağımsız denetim sözleşmesi, genel denetim programı ve çalışma kağıdı örnekleriyle, program ve çalışma kağıtlarını ilişkilendiren kodlama sistemini tanıtan bilgiler.

Yukarıda belirtilen bilgi ve belgeler üzerinde gerekli incelemeler yapıldıktan sonra, aranan koşulları taşıyanlar SPK tarafından, SPKn'nun 22. maddesi uyarınca, sermaye piyasasında bağımsız denetimle yetkili kuruluşlar olarak listeye alınır ve liste uygun aralıklarla ilan edilir.

Listede yer alan bağımsız denetim kuruluşları, adresleri, ortakları, yöneticileri ve denetim elemanlarına ilişkin her türlü değişikliği bir ay içinde SPK'na bildirmekle yükümlüdürler.

5. DENETÇİ ÜNVANLARI

Yukarıda da belirtildiği gibi, SPKn açısından denetim işlemleri, denetim firması adına yapılır. Denetim elemanları kıdem ve unvanlarına göre sınıflandırılmıştır. SPKn açısından bağımsız denetim tek bir kişinin denetim çalışmasını değil, bir ekip çalışmasını ifade etmektedir. Yapılan denetimin sorumluluğunu üstlenen ve firma adına denetim raporunu imzalayan bir kişidir ama denetimin gerçekleştirilmesi denetlenen işletmenin yapısı ve büyüklüğüne göre sayısı değişebilen bir ekip tarafından sağlanır.

SPKn'da bağımsız denetim kuruluşlarında çalışan denetçilerin alabilecekleri unvanlar kıdem sırasına göre şu şekilde belirtilmiştir.⁷⁶

- i) Sorumlu ortak başdenetçi,
- ii) Başdenetçi,

⁷⁶ Seri : X - Tebliğ No: 16, mad. 6

- iii) Kıdemli denetçi,
- iv) Denetçi,
- v) Denetçi yardımcısı
- vi) Stajyer denetçi yardımcısı.

Sorumlu ortak başdenetçi, bağımsız denetim kuruluşunda pay sahibi olup, başdenetçi unvanını haiz ve denetim çalışmasını kuruluş adına bağımsız denetim raporlarını imzalamaya yetkili gerçek 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 yardımcılığında geçen süre bu hesaplamada dikkate alınır. Bilgi, deneyim ve yetenekleri bir üst kademine gerektirdiği nitelikte olmayanlar sürelerini doldursalar dahi bağımsız denetim kuruluşunun yetkili organlarınca bir üst unvana terfi ettirilemezler.

Denetçiler yukarıda belirtilen unvanların yanında 3568 Sayılı Kanuna göre aldıkları ve kuruluşun temsili ile ilgili olarak sahip oldukları unvanları kullanabilirler.

6. BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARININ SORUMLULUKLARI

Bağımsız dış denetim firmaları; denetim ve muhasebe hizmetleri, mali tabloların yıllık denetimi, kredibilite incelenmesi, şirket devralma işlemlerinin denetimi, iç denetime danışmanlık yapma, iç denetim organizasyonu oluşturma, muhasebe sistemleri kurulması ve revizyon, vergi danışmanlığı ve finansal yönetim danışmanlığı gibi hizmetleri yapabilirler.⁷⁷

Türkiye’de bağımsız dış denetim firmaları yukarıda sıralanan hizmetleri yapabilecek olmalarına karşın daha dar alanda çalışmaktadır. Bu firmalar ülkemizde daha çok denetim ve muhasebe hizmetleri konusunda faaliyet göstermektedir.

Şirketlerin finansman ve yönetim danışmanlığı gibi konularda bağımsız denetim şirketlerinden yararlanmaları henüz ülkemiz açısından çok yeni ve sınırlıdır. Bağımsız denetim kuruluşlarının söz konusu alanlarda faaliyet göstermelerini etkileyen önemli faktörler, bu konulara olan talep yetersizliği ile firmaların bu konularda yetişmiş eleman bulma zorluklarıdır.

⁷⁷ Korkut Yet; **Bağımsız Dış Denetim Firmalarının Verdiği Hizmetler**, Vergi Dünyası, Sy. 94, s.58

6.1. Denetçilere Yönelik Sorumluluklar

Bağımsız denetim kuruluşlarının denetçilerine yönelik sorumlulukları, denetçilerin mesleki yeterliliğinin sağlanması ve bu yeterliliğin geliştirilmesi için gereken tedbirlerin alınmasından oluşmaktadır. Denetim firması stajyer denetçi yardımcıları ve denetçi yardımcılarının mesleki yeterliliği ve deneyimlerini artıracak eğitim programları düzenlemekle, onları kıdemli denetçilerin yanında görevlendirerek hizmet içi eğitimlerini desteklemekle, mesleki konularla ilgili akademik çalışmaları izlemelerini ve katılmalarını sağlamakla yükümlüdürler.⁷⁸

Bağımsız denetim kuruluşlarında mesleki ünvanlar bizzat kurumun yapacağı değerlendirmelerin sonucuna göre verilmektedir. Bu nedenle denetçi adayları 2 yıllık staj süresi sonunda denetim kuruluşunun yapacağı değerlendirmeye uygun olarak denetçi yardımcılığına atanır. Denetçi yardımcılığında geçen 1 yıllık sürenin sonunda mesleki yeterlilik ve deneyime haiz olduğunu ispatlayanlar denetçi olarak görevlendirilebilirler.

6.2. Denetlenen İşletmeye Yönelik Sorumluluklar

Yapılacak bağımsız denetim sonuçlarından yararlanacak olan tüm ilgili taraflar, bu alanda yapılan denetim çalışmalarının yürütülüp sonuçlandırılması sorumluluğunu üstlenecek denetçilerin mesleki bakımdan yeterli olmalarını beklemek ve aramak hakkına sahiptirler. Bu nedenle 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.⁷⁹

Gerekli özen ve titizliğin asgari kıstası, denetim ilke ve kurallarına eksiksiz uyulmasıdır. Buna göre bir denetçi denetim faaliyetini gerektirdiği şekilde planlamak, program yapmak, yeterli miktarda, uygun nitelikte ve güvenilir kanıt toplayarak inceleme yapmak, düzenli çalışma kağıtları hazırlamak, mali tabloların gerçekliği ve doğruluğu

⁷⁸ Seri : X - Tebliğ No: 16, mad. 8-9

⁷⁹ Seri : X - Tebliğ No: 16, mad. 7

hakkında dürüst ve doğru bir yargıya ulaşmak ve ulaştığı yargıyı özen ve titizlikle düzenleyeceği denetim raporunda açıklamak zorundadır.⁸⁰

Bağımsız denetim kuruluşları ile denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşuna dışardan hizmet verenler, işleri dolayısıyla öğrendikleri sırları açıklayamazlar ve bu sırları kendilerinin veya 3. kişilerin menfaatine kullanamazlar. Ancak aşağıda yer alan hususlar sır sayılmaz.⁸¹

i) Denetim ilke ve kuralları ile meslek ahlakı gereği yapılması zorunlu olan açıklamalar.

ii) Kamuyu aydınlatma amacıyla mevzuat gereği yapılan ilan ve duyurular.

Adli veya mevzuatla yetkili ve görevli kılınmış olmak kaydıyla idari her türlü inceleme ve soruşturma halleri ile suç oluşturan durumlara ilişkin olarak, sır sayılan bilgilerin yetkililere verilmesi, sır saklama yasağı kapsamında değildir.

6.3. Ekip Çalışmasından Doğan Sorumluluklar

Her bir bağımsız denetim en az 3 kişi olmak üzere işin gerektirdiği sayı ve nitelikte denetçilerden oluşan ekip tarafından gerçekleştirilir. Sorumlu ortak başdenetçi başkanlığında, başdenetçi, kıdemli denetçi veya denetçiden oluşan ekiplerdeki görev, yetki ve sorumluluk dağılımı aşağıdaki kıstaslara göre yapılır.⁸²

i) Sorumlu ortak başdenetçi; başdenetçi, kıdemli denetçiler ve denetçilerin görev yetki ve sorumluluklarına ilave olarak, mali tabloların mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğu konusunda karar vermekle yükümlüdür.

ii) Kıdemli denetçiler; denetim faaliyetlerinin planlanması, yürütülmesi, çalışma kağıtlarının incelenmesi, gereken revizyonların yapılması ve müşteri yetkilileri ile görüşülmesi gibi konularda denetçilerin sorumluluklarını paylaşır, önemli durumlarda son kararı vermesi için sorumlu ortak başdenetçiye başvurur.

iii) Denetçi; denetim programının hazırlanması gibi işin ayrıntılı çalışmalarından sorumludur. Denetçi, denetçi yardımcılarını işe tahsis etmek, onların çalışmalarına nezaret etmek ve hazırladıkları çalışma kağıtlarını incelemek, işin daha karmaşık ve zor bölümlerini

⁸⁰ Seri : X - Tebliğ No: 16, mad. 12

⁸¹ Seri : X - Tebliğ No: 16, mad. 16

⁸² Seri : X - Tebliğ No: 16, mad. 17

bizzat yürütmek, çalışma programında gereken değişiklikleri yapmak ve çalışmalarını süresince müşterisiyle olan görüşmeleri yönetmek gibi konularda yetkili ve yükümlüdür.

6.4. Diğer Sorumluluklar

Bağımsız denetim kuruluşları ve denetçiler, aşağıda sıralanan işlemleri yapamazlar.⁸³

i) Mesleki faaliyetler dışında hiç bir işle uğraşamazlar (Ticaret şirketlerinin yönetim kurulu başkan ve üyeliği, genel müdür, müdür ve yardımcılığı dahil).

ii) Başka bir bağımsız denetleme kuruluşunda ortak olamazlar, yönetici ve denetçi olarak çalışamazlar (Başka bir denetim kuruluşu ile birleşmesi ve merkezi yurt dışında bulunan bir kuruluşun aynı çalışma yöntemleri ile ülkemizdeki bir kuruluşa katılması halleri hariç).

iii) Meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan faaliyetlerde ve davranışlarda bulunamazlar.

iv) İş elde etmek için dolaylı ve dolaysız reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunamazlar. Ancak, tanıtıcı bilgiler içeren broşürler hazırlayıp dağıtabilirler, kendileri veya müşterileri için eleman aramaya yönelik ilanlar verebilirler, mesleki konularda bilimsel nitelikte yayın yapabilirler.

v) Denetim faaliyetinin niteliğini herhangi bir surette olumsuz yönde etkileyebilecek veya meslektaşlarına zarar verebilecek tarzda ve ölçüde rekabete giremezler.

vi) Bir işi almak için asgari denetim ücretinden daha düşük bir ücret teklif edemezler.

vii) Personel ve işe alma gibi konulardaki mesleki kurallar teamülü ile denetim ilke ve kurallarına aykırı davranışlarda bulunamazlar.

viii) Bir bağımsız denetim kuruluşu denetim sözleşmesinin sona erecek olması veya özel denetim veya birlikte denetim halleri hariç olmak üzere, başka bir bağımsız denetim kuruluşu ile denetim hizmeti ilişkisi devam eden bir kurumun denetim hizmeti talebini kabul edemez.

ix) Bağımsız denetim kuruluşları sahip bulundukları organizasyon, personel veya mesleki uzmanlıkları ile sonuçlandıramayacakları bir bağımsız denetim hizmetini üstlenemezler. Bağımsız denetim hizmeti sırasında kuruluş dışındaki uzman kişilerden görüş

⁸³ Seri : X - Tebliğ No: 16, mad. 13-14-16

alınması ve ek araştırma yapılması bağımsız denetim kuruluşunun yeterli organizasyona sahip bulunmadığı veya denetçinin yeterli uzmanlığa sahip olmadığı anlamına gelmez.

x) Bağımsız denetim görevinin herhangi bir nedenle sürdürülememesi halinde bu görev, müşteri tarafından listeden seçilen bir başka bağımsız denetim kuruluşuna önerilebilir.

6.5. Denetçilerin Yetkileri

Yapılan bağımsız denetim sözleşmesinde aşağıda sayılan hususlar belirtilmese de denetçilerin denetimi yapılan firma hakkında kanuni hak olarak bu konularda yetkileri bulunmaktadır.⁸⁴

i) Denetlenen işletmenin genel kurul toplantılarına katılmak ve bu toplantılarda istendiği takdirde, bağımsız denetim faaliyetini ve sonuçlarını ilgilendiren konularda açıklamalarda bulunmak,

ii) Bağımsız denetim sözleşmesinin feshi (veya çekilme) durumunda, feshi (veya çekilmeyi) izleyen ilk genel kurul toplantısına katılmak, gerekli gördüğü takdirde konuyla ilgili açıklamalar yapmak,

iii) Denetimi ilgilendiren tüm bilgileri müşterilerden veya karşı inceleme gereksinimi duydukları hallerde diğer ilgililerden istemek.

6.6. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Listedenden Çıkarılması

Bağımsız denetim kuruluşları gerekli görülen hallerde SPK tarafından SPKn'nun 46/g maddesi uyarınca listeden çıkartılabilir. Bağımsız denetim kuruluşlarının listeden çıkartılmasını gerektiren haller aşağıda sıralanmıştır.⁸⁵

- i) Kuruluş şartlarının kaybedilmesi,
- ii) Görev kabulüne ve değişimine ilişkin denetim ilke ve kurallarına uyulmaması,
- iii) Yapılan denetimlerde SPK' a bildirilenler dışında denetçi görevlendirilmesi,
- iv) Denetim program ve çalışma kağıtlarının yapılan denetim çalışmalarını kanıtlayacak düzeyde bulunmaması,

⁸⁴ Seri : X - Tebliğ No: 16, mad. 18

⁸⁵ Seri : X - Tebliğ No: 16, mad. 46

- v) Uygun denetim tekniklerinin kullanılmaması nedeniyle gerekli denetim kanıtlarının elde edilememesi,
- vi) Mali tabloların güvenilirliğini önemli ölçüde etkileyecek hususların tespiti halinde, bağımsız denetim kuruluşunun denetim ilke ve kurallarına tam olarak uyulduğunu kanıtlayamaması,
- vii) Yapılan denetim çalışmalarında sorumlu ortak baş denetçinin gerekli mesleki özen ve titizliği göstermemesi,
- viii) Raporlamaya ilişkin temel ilkelere uyulmaması,
- ix) Gerekli bildirim yükümlülüklerinin yerine getirilmemesi ile SPK tarafından veya SPK'nın görevlendirdiği kişiler tarafından istenen bilgi ve belgelerin verilmemesi,
- x) Hatalı, eksik, yanıltıcı ve gerçeğe aykırı rapor düzenlenmesi veya bilgi verilmesi.

7. BAĞIMSIZ DENETİM ÇALIŞMASINA İLİŞKİN USUL VE ESASLAR

Bağımsız denetim çalışması bir ekip çalışmasıdır. Bu nedenle çalışmanın planlı ve programlı olması denetim kalitesinin yükseltilmesi açısından önemlidir. Yapılacak olan plan ve program denetlenen işletmenin yapısı, büyüklüğü, coğrafi yaygınlığı ve işlemlerin karmaşıklığı gibi faktörlere bağlı olarak değişecektir. Ayrıca yapılan çalışmanın kapsamı denetimin türüne göre de farklılık arz edecektir.

7.1. Bağımsız Denetim Türleri

SPKn açısından bağımsız denetim, sürekli denetim, sınırlı denetim ve özel denetim olarak gerçekleştirilir.

7.1.1. Sürekli Denetim

Sürekli denetim; her yıl yapılan ve gerekli tüm denetim tekniklerini kapsayan denetimi ifade eder.⁸⁶ Adından da anlaşılacağı gibi bu denetim türünde işletme faaliyetlerinin belirli bir dönem boyunca sürekli olarak denetlenmesi söz konusudur. Ancak bu süreklilik denetçinin devamlı olarak denetlenen işletmede bulunacağı anlamı taşımaz. Denetçi yaptığı denetim programı çerçevesinde bir ekip çalışması olarak denetime tabi olan firmayı belirli periyotlarla denetimi ve gözetimi altında tutar.

Sürekli denetimde denetçi görüşü mutlak olmayan pozitif bir güvence sağlar. Dolayısıyla sürekli denetime tabi tutulmuş bir firmanın mali tablolarının üçüncü kişiler nezdinde kredibilitesi yüksektir.

7.1.2. Sınırlı Denetim

Sınırlı denetim, sürekli denetime tabi olan işletmenin belirli periyotlarla düzenledikleri ara mali tablolarının sürekli bağımsız denetimi yapan bağımsız denetleme kuruluşu tarafından, ağırlıklı olarak bilgi toplama ve analitik inceleme teknikleri kullanılarak sürekli denetim programına uyumlu bir şekilde denetlenmesidir.⁸⁷

Sınırlı denetimde, sürekli denetimde kullanılan tekniklerin tamamı kullanılmaz. Burada amaç ara dönem mali tabloları hakkında denetçi görüşünün açıklanmasıdır. Sınırlı denetimde de denetçi görüşü bir güvence sağlar. Ancak bu güvence sürekli denetimdeki kadar yüksek olamaz. Bu nedenle bu tür denetimden geçen mali tablolara ilişkin risk daha yüksektir.

7.1.3. Özel Denetim

Özel denetim, sermaye piyasası araçlarının halka arzı için SPK'na başvuru sırasında veya birleşme, bölünme, devir ve tasfiye durumunda bulunan kurumlar tarafından düzenlenmiş mali tabloların denetimidir. Özel denetimde, denetlenecek mali tabloların bağımsız denetim çalışmasının başladığı ay sonu itibarıyla hazırlanmış olması esastır.⁸⁸

Bağımsız denetim çalışmasının başlangıç tarihinden önceki iki ay ve halka arz izni için SPK'na başvuru tarihinden veya birleşme, bölünme, devir veya tasfiye kararı için ilgili genel kurul toplantı tarihinden önceki üç ay içinde yer alan bir tarih itibarıyla çıkarılmış olan mali tablolarda özel denetime konu olabilir. Ancak bu durumda, geçmiş süre faktörünün, bağımsız denetim süresi içinde yapılacak sayım ve envanter incelemesinden hareketle kaydi envanter tekniği ile söz konusu mali tabloda yer alan varlık kalemlerine ulaşamaması gibi nedenlerle, çalışma alanını sınırlamaması ve denetçi görüşüne şart oluşturmaması zorunludur. Özel denetim çalışmasının, bağımsız denetim sözleşmesinin imzalandığı tarihte başladığı kabul edilir.

⁸⁶ Seri : X - Tebliğ No: 16, mad. 19

⁸⁷ Seri : X - Tebliğ No: 16, mad. 19

7.2. Bağımsız Denetim Sözleşmesi Öncesinde Dikkat Edilecek Hususlar

Bağımsız denetim yaptıracak kuruluşlar bağımsız denetim kuruluşunu seçerken, kuruluşun imkanlarını, uzmanlık ve deneyimlerini dikkate almak zorundadır.

Bağımsız denetim kuruluşları, müşterileri ile bağımsız denetim sözleşmesi yapmadan önce, üstlenecekleri bağımsız denetimin kendilerine getirebileceği riski tespit etmek, bağımsız denetim kapsam ve planlamasını belirlemek amacıyla gerekli ön araştırmaları yapmak zorundadır.⁸⁹

7.3. Bağımsız Denetim Sözleşmesi ve Asgari Unsurları

Görevin kabul edilmesine ilişkin bir engel yoksa, bağımsız denetim kuruluşunca yazılı olarak düzenlenen bağımsız denetim sözleşmesi taraflarca imzalanır. Müşteri bu sözleşmenin bir örneğini 6 iş günü içinde SPK'a gönderir.⁹⁰ Bağımsız denetim kuruluşunun özel ve sürekli denetimlerde en az 2 en çok 4 hesap dönemi için seçilmesi öngörülmüştür. Bu süreler dünyada 4 yıl ve daha üstü olarak belirlenmiştir.⁹¹

Bağımsız denetim sözleşmelerinde yer alması gereken asgari unsurlar şunlardır.⁹²

- i) Denetimde görevlendirilecek sorumlu ortak baş denetçi, baş denetçi, kıdemli denetçi ile bunların yedekleri,
- ii) Bağımsız denetimin amacı, kapsamı varsa özel nedenleri,
- iii) Bağımsız denetim kuruluşu tarafından anlaşma kapsamında sunulacak diğer hizmetler,
- iv) Tarafların sorumluluk ve yükümlülükleri,
- v) Ücret (denetim ekibinde görevlendirilenlerin unvanları, öngörülen çalışma süreleri ve her biri için uygun görülen ücret tutarının ayrıntılı dökümü belirtilmelidir).

⁸⁸ Seri : X - Tebliğ No: 16, mad. 19

⁸⁹ Seri : X - Tebliğ No: 16, mad. 22

⁹⁰ Seri : X - Tebliğ No: 16, mad. 23

⁹¹ Yücel; a.g.e., s.33

⁹² Seri : X - Tebliğ No: 16, mad. 23

Bağımsız denetim sözleşmeleri, müşteri yönetim kurulunca imzalanarak yürürlüğe girer. Yönetim kurulunca yapılan bağımsız denetim kuruluşu seçimi sürekli denetimlerde genel kurulun onayına sunulur. Seçilen bağımsız denetim kuruluşunun genel kurulca onaylanmaması, fesih veya çekilme hallerinde, yönetim kurulu ilk genel kurul tarihine kadar görev yapmak üzere bir başka bağımsız denetim kuruluşunu belirler. Kurulun uygun görüşünün bildirilmesini takip eden 15 gün içinde sözleşme imzalanır.⁹³

Özel denetim sözleşmelerinin, halka arz için kurula başvuru tarihinden; devir, birleşme, bölünme veya tasfiye hallerinde ise bunlara ilişkin kararların alınacağı genel kurul toplantı tarihinden en az iki ay önce yapılmış olması zorunludur.⁹⁴

7.4. Bağımsız Denetimin Planlanması

Bağımsız denetim çalışmasının etkin bir şekilde planlanması gerekir. Etkin planlamadan maksat, çalışmanın doğru bir biçimde yönlendirilmesi, iş ve zaman tasarrufu sağlanarak bağımsız denetimin nihai amacına ulaşması için gerekli çalışmaların sistemli bir şekilde yürütülmesidir.⁹⁵

Bağımsız denetim ile ilgili olarak yapılacak bir planlama asgari olarak aşağıdaki hususlar yer alır.⁹⁶

i) Planlama yapmadan önce işletmenin organizasyonu, iç kontrol sistemi, çalışma tarzı, üretim süreci ve iş akışı ile işletmenin içinde bulunduğu sektör ve diğer hususlarda gerekli araştırmaların yapılmış olması,

ii) Mali tablolar, önceki döneme ait çalışma kağıtları ve denetim raporları ile işletmenin haberleşme dosyalarının gözden geçirilmesi.

iii) Müşterinin iç kontrol sisteminin güvenilirliğinin ve bağımsız denetimin iç kontrollere ne ölçüde dayandırılacağı ile denetim riski ve önemlilik sınırının tespit edilmesi.

⁹³ Seri : X - Tebliğ No: 16, mad. 24

⁹⁴ Seri : X - Tebliğ No: 16, mad. 24

⁹⁵ Seri : X - Tebliğ No: 16, mad. 25

⁹⁶ Seri : X - Tebliğ No: 16, mad. 25

iv) Müşterinin muhasebe politikalarının ayrıntılarıyla incelenmesi, muhasebede, bağımsız denetim uygulamalarında veya mevzuatta meydana gelen ve işletmenin mali tablolarını etkileyebilecek olan değişmelerin araştırılması.

v) Yapılacak bağımsız denetim faaliyetinin türü, kapsamı ve zamanlanmasının yöneticiler ve işletmenin diğer ilgili personeli ile tartışılması.

vi) Bağımsız denetim faaliyeti sırasında, denetçilere bilgi verecek ve veri hazırlayacak müşteri personelinin belirlenmesi ve bunlar arasında koordinasyon sağlanması.

vii) Bağımsız denetim faaliyetini yürütecek ekip içinde iş bölümünün yapılması ve koordinasyonun sağlanması.

viii) Yazılı bir bağımsız denetim programının hazırlanması.

Sorumlu ortak baş denetçi, bağımsız denetim programının uygulanmasından ve bağımsız denetim çalışmalarının yeterli ve etkin bir şekilde gözetim ve koordinasyonundan sorumludur. Bu sorumluluk, denetçilerin faaliyet hakkında bilgilendirilmesi ve yönlendirilmesini, bu kişileri görev ve sorumluluklarının açıkça belirlenmesini, yürütülen faaliyetin süreç içinde sık sık gözden geçirilmesini, çalışmalarla ilgili olarak ortaya çıkan problemlerin çözülmesini ve faaliyetin çalışma kağıtlarından izlenebilmesi için gerekli kayıt düzeninin sağlanmasını kapsar.

Denetim programının hazırlanması iki aşamalı bir çalışmayı gerektirir. Bunlardan ilkinde denetim faaliyeti planlanır, ikincisinde planlanan bu faaliyet programına uygun denetim programı hazırlanır.

İç kontrol ile ilgili çalışmalar tamamlanıp, durum değerlendirilip, kuvvetli ve zayıf yönler tespit edildikten sonra sıra denetimin planlanmasına gelir. Bu amaçla da işletmenin büyüklüğünü ve işlerin kompleksliğini göz önünde tutarak, incelemeler için uygulayacağı denetim prosedürleriyle denetim tekniklerinin saptanması ve denetimin başlama ve bitişi hususunda karar vermesi gerekir.

Hazırlanacak denetim planı esnek olmalıdır. Bu plan denetim sırasında meydana gelebilecek değişikliklere her zaman uyabilecek şekilde, çeşitli seçenekler dikkate alınarak hazırlanmalıdır.

Denetim faaliyeti planlanırken, denetim standartlarının öngördüğü gibi iyi bir planlamanın yapılabilmesi için, işletmenin faaliyet konusu ve faaliyetlerinin niteliği, faaliyet

gösterilen sanayi dalının özellikleri, uygulanmakta olan muhasebe politika ve ilkelerinin nitelikleri dikkate alınmalıdır. Denetim konusu ile ilgili bilgiler, denetim planı hazırlanırken dikkate alınan bilgiler olup, genel olarak şu şekilde sıralamak mümkündür.

i) Yapılacak denetimin, aynı işletmedeki ilk denetim veya yinelenen bir denetim olup olmadığı,

ii) İşletmenin örgütsel yapısı, personel yapısı, üretim tekniği hakkında bilgiler. Üretimin konusu, niteliği ve üretim tekniği ile ilgili bilgiler yapılacak denetimin zorluk derecesini belirlemektedir.

iii) İşletmenin işbirliği yapma eğilimi hakkında bilgiler. Bu tür bilgiler özellikle denetim süresinin planlanması açısından önemlidir. İşletmenin işbirliği; denetçilere bilgi aktaracak görevlilerin öngörülen zamanlarda faaliyetlere yardımcı olmaları ve denetim malzemeleri olan belgelerin, zamanında ve eksiksiz olarak hazırlanması şeklinde düşünülmelidir. Bu tür çalışmaların zamanında ve gereği gibi yerine getirilmesi denetim süresinin önemli ölçüde azaltılabilesine yardımcı olur.

iv) İşletme hakkındaki bilgilerin toplanması. İşletmenin büyüklüğü, denetçinin işletme ile ilgili deneyimleri ve denetçinin o faaliyet dalı hakkındaki bilgisi denetim planını etkileyen başlıca etmenlerdir. Denetim görevinin iyi bir biçimde planlanabilmesi için denetçinin, işletme ile ilgili temel bilgiler toplaması gerekir.

v) Denetimin planlanması, denetimin kapsamı ve yürütülmesi ile ilgili bir genel stratejinin geliştirilmesi.

vi) Faaliyet gösterilen iş kolu ve özellikleri (işletmenin örgütsel yapısı, faaliyetin özellikleri, hukuki yapı, sermaye yapısı, ücret sistemi, muhasebe uygulamaları, finansal analizler).

vii) Uygulanan muhasebe politika ve yordamları,

viii) İç muhasebe kontrol sisteminin güvenilirlik derecesi,

ix) Düzeltmeler yapılması gerekli olacağı düşünülen finansal tablo kalemleri,

x) Önemli hata veya düzensizliklerin varolma olasılığına bağlı olarak denetim kapsamının ve işlemlerin genişletilme zorunluluğuna yol açabilecek nedenlerin varlığı,

xi) Analitik inceleme yapılması suretiyle elde edilen bilgiler. Analitik inceleme finansal tablolarda yer alan verilerin karşılaştırılması ve aralarındaki ilişkilerin araştırılarak gözden geçirilmesidir. Bu tür işlemler ‘uygunluğu araştırmaya yönelik’ denetim işlemleri niteliğinde olup amacı, veriler arasında anlamlı ilişkilerin varlığını doğrulamak ve bunlar arasında olağan kabul edilmeyecek sapmalar bulup ortaya çıkarmaktır.

Analitik incelemenin yapılmasında denetçi aşağıdaki hususları göz önüne almalıdır.

- i) İşletmenin niteliği,
- ii) İşletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarına ilişkin finansal bilgilerin sağlanabilme olanağı,
- iii) Finansal nitelikte olamayan geçerli bilgilerin elde edilme olanağı,
- iv) Finansal nitelikli olan ve finansal nitelikli olmayan bilgilerin güvenilirliği,
- v) Faaliyet gösterilen dala ilişkin finansal bilgilerin sağlanabilme olanağı ve bu bilgilerin karşılaştırılabilir olması.

Denetçi analitik incelemeleri sonunda beklenmeyen önemli sapmaların varlığını saptamış veya beklenen sapmaların meydana gelmediğini belirlemiş ya da normal gözükmeyen durumlar rastlamış ise bunların nedenini araştırmalıdır.

Denetim planlamasında ikinci adım üstlenilen denetim görevi için ayrıntılı bir denetim programının tasarlanmasıdır. Neyin, nasıl ve ne zaman inceleneceği hususundaki planın yazılı olarak tespit edilmiş şekline denetim programı denir. Denetim programının önceden tespit edilmiş olması onun bir kılavuz vazifesi görmesini ve ayrıca denetim ilerledikçe başarılan kısımların işaretlenmesine yarayan bir liste olarak kullanılmasını sağlar.

Denetim programları, denetimin yürütülmesi sırasında her bir denetim sahası için uygulanması düşünülen denetim işlemlerinin türünün ve sırasının yazılı olarak belirlendiği taslaklardır. Bir işletmedeki iç kontrol sisteminin incelenmesinde kullanılan denetim programları, hesap bakiyelerinin doğruluğunun araştırılmasında kullanılan denetim programları farklıdır. Programda yer alacak hususların, denetimin bütünlüğünü bozmayacak şekilde tespiti de oldukça önemlidir. Bu nedenle de denetim programının esnek olması gerekir. Denetçi programı, harfi harfine takip etmek zorunda değildir, dikkatini çeken hususlar ve kalemler üzerinde programda belirtilenin dışına çıkıp, daha ileri bir çalışma yapılabilmesi veya işi herhangi bir yerde kesebilmelidir.

Denetim programının hazırlanması, denetim görevini üstlenen denetçileri, neden değişik denetim işlemleri uyguladıkları konusunda düşünmeye yöneltir ve böylece daha kaliteli bir denetim faaliyetinin tamamlanmasına yardımcı olur.

Denetim programı hazırlanmasının, bağımsız düşünmeyi engellemesi, değişen şartlara uyumun sağlanmasının zorlaştırılması ve denetim görevini mekanikleştirmesi şeklinde sayılabilecek sakıncaları da olabilir.

Denetim programının hazırlanmasında asgari olarak aşağıdaki hususların belirlenmesi gerekmektedir.

a) Zaman Planlaması : Uygulaması önerilen denetim yöntemlerinin kararlaştırılmasından ve denetim programlarının hazırlanmasından sonra işin tamamlanması ile ilgili zaman planlaması yapılır.

Denetimde zaman planlaması, yürütülecek denetimin, denetçinin aynı işletmede yaptığı ilk denetim veya yinelenen bir denetim olmasına göre farklılık gösterir. Yinelenen denetimlerde denetçi işletme hakkında yeterince bilgiye sahip olduğundan zaman planlamasının yapılması daha kolaydır.

Denetim çalışması yılın her döneminde yapılabilir. Gerçekleştirildiği dönem açısından denetim çalışması yıl içinde yapılan dönem çalışması ve yıl sonunda yapılan denetim çalışması şeklinde ikiye ayrılır. Yıl içinde yürütülen denetim çalışmaları ‘ön denetim’, yıl sonunda yürütülen denetim çalışmaları ‘yıl sonu denetimi’ (esas denetim) olarak adlandırılır.

b) İşgücü Planlaması : İşgücü planlaması ile zaman planlaması arasında çok sıkı bir ilişki vardır. İşgücü planlaması büyük ölçüde zaman planlamasına bağlıdır. Genel olarak denetçi ekibi şu şekilde oluşur.

i) Denetim çalışmasının bütününden sonuç olarak sorumlu bulunan başdenetçi. Bu kişiler genellikle, 10 yılın üzerinde bir meslek deneyimine sahiptir.

ii) Denetim programının yürütülmesinin gözetimi ve uyumlaştırmayı sağlayan, bir ya da daha fazla sayıda yönetici denetçi. Bunlar genellikle 4 ile 10 yıl arasında deneyime sahiptir.

iii) Denetim programının belirli bölümlerinin yürütülmesinden sorumlu olan ve denetçi yardımcılarının gözetimini üstlenmiş olan bir ya da daha fazla sayıda kıdemli denetçi. Kıdemli denetçiler 3 ile 6 yıl arasında bir mesleki deneyime sahiptir.

iv) Kıdemli denetçiye yardımcı olan ve genellikle 3 yıldan az deneyimli denetçi yardımcıları.

7.5. Denetim Çalışma Kağıtları

Denetlenen işletmenin mali tabloları hakkında bir karara varacak olan denetçi; çeşitli analizler ve incelemeler yaparak, tamamlayıcı bilgi toplayacak ve bunlara istinaden raporunu verecektir. Denetim raporunun hazırlanabilmesi için, denetim çalışmalarının belgelere dayandırılması gerekir. Bu bakımdan denetçinin her denetim için, denetim sırasında hazırlanmış olduğu yazılı materyale çalışma kağıtları denir. Uygulanan denetim programları, denetime ilişkin çalışma kağıtları ile birlikte yapılan iş için bir kanıt oluşturur.

Çalışma kağıtları aşağıda belirtilen amaçlar için hazırlanır.

- i) Denetim raporunun tanzimini esas almak,
- ii) İç denetimi gözden geçirmek,
- iii) Denetim işini koordine ve organize etmek,
- iv) Aynı işletmenin, diğer zamanlarda denetlenmesi durumunda mevcut bilgilerden faydalanmak,
- v) Genel kabul görmüş denetim standartlarına uyumu belirlemek,
- vi) Bir dava halinde denetçinin durum savunmasına kanıt oluşturmak.

Bağımsız denetim kuruluşlarının hazırladıkları denetim çalışma kağıtlarının şekli ve içeriğini aşağıda belirtilen hususları kapsamı kaydıyla serbesttirler.⁹⁷

- i) Çalışma kağıtları, ait oldukları konuda mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ne ölçüde uygun hazırlanmış olduğu hususlarında güven yaratacak şekilde açıklık taşımalıdır.
- ii) Her çalışma kağıdında bir başlık bulunmalıdır. Bu başlık; denetlenen müşteriyi, bağımsız denetimin yapıldığı dönemi, çalışma kağıdının konusunu, hazırlayan denetçi ve denetçi yardımcılarının ad ve paraflarını ve hazırlanma tarihini içermelidir.
- iii) Çalışma kağıtlarında incelemenin koşullarına uygun olarak bağımsız denetim programının ne ölçüde yerine getirildiğini belirtmeli ve iç kontrol sisteminin değerlendirilmesine imkan vermelidir.
- iv) İyi bir dosyalamanın yapılması açısından çalışma kağıtları uygun bir düzende kodlanmalıdır.

⁹⁷ Seri : X - Tebliğ No: 16, mad. 34

v) Tamamlanmamış 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.

vi) Her çalışma kağıdında, hazırlanma amaçlarına uygun yeterli bilgi bulunmalıdır.

vii) Gereken hallerde ulaşılan sonuç, çalışma kağıdının altında öz ve açık olarak belirtilmelidir.

Çalışma kağıdı olarak nitelenebilecek başlıca dokümanlar şunlardır.

a) Çalışma Mizanı : İşletmenin hesap dönemi sonu itibarıyla bakiye veren bilanço ve gelir tablosu hesaplarından faydalanılarak denetimin ilk günlerinde hazırlanır. Denetçi bu mizan üzerinde yaptığı işlemlere göre denetimin ilerleyişini görüp, ölçebilir. Mizandaki kolonların yardımıyla işletmenin esas faaliyetlerinin çoğunu bir anda gözden geçirir. Aynı zamanda mizandaki hesap ve rakamlardan faydalanarak muhasebe raporlarını hazırlar. Mizanın şekli ve ayrıntıları, denetimi yapılan işletmeye göre denetçi tarafından tayin edilir.

b) Düzenleyici ve Sınıflandırıcı Yevmiye Kayıtlarının Yapıldığı Çalışma Kağıtları: İncelemeler ilerledikçe denetçi çeşitli eksiklikler veya fazlalıklar ve sınıflama hatalarıyla karşılaşabilir. Bu bakımdan denetçi, hesapları büyük defterdeki görünüşlerine uygun olarak düzeltmek veya sınıflandırmak için, kayıtlar düşme lüzumu duyabilir. Denetçi düzeltmeler yapma lüzumunu hissettiğinde yapılan yevmiye kayıtları, kronolojik olarak çalışma kağıtlarına işlenmelidir.

c) Analizler, Cetveller ve Listeler : Denetim çalışma kağıtlarının büyük bir kısmı, bu dokümanlardan oluşur. Bunlar arasında, bilanço hesaplarının analizleri, banka mutabakatları, müşteri ve satıcılarla ilgili mutabakatlar, envanter listeleri, yatırım cetvelleri, sabit aktifler ve bunların amortisman cetvelleri, gider hesabıyla ilgili analizler...vb. yer alır.

d) Tutanak Özetleri, Sözleşmeler ve Diğer Belgeler : Çalışma kağıtlarının bu türünde, inceleme sırasında ihtiyaç duyulan mali nitelik taşımayan çeşitli dokümanlar yer alır. Tutanaklar, kira kontratları, sözleşmeler, imtiyazlar ve diğer dokümanlar örnek olarak gösterilebilir.

e) Hesap Analizi Cetveli : Çok yaygın olarak kullanılan bir başka denetim çalışma kağıdı da hesap analizi cetvelidir. Hesap analizinden beklenen amaç, nihai hesap bakiyesini oluşturan unsurları açıklamak ve kayıtların esaslarına dikkati çekmektir.

7.6. İç Kontrolün İncelenmesi

Bir işletmede etkin bir iç kontrol sisteminin bulunması, yayınlanan finansal raporların doğruluk ve güvenilirlik derecesini artırır. Etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı finansal tabloların hatalı olma riskini azaltır. Denetim riskinin az olması ise denetim görüşüne ulaşmada gerekli olacak denetim işlemlerinin sayı ve kapsamının daralmasına neden olur.

Denetlenen işletmenin güvenilirliğini araştırmak ve denetim prosedürünün hasredileceği test büyüklüğünün tespiti için, mevcut iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi gerekir. İç kontrol sisteminin, sadece uygulanan usuller açısından incelenmesi yeterli değildir. Ayrıca, iç kontrol sisteminin denetlenen işletmenin bünyesine ne derece uyduğunun da tespit edilmesi gereklidir. İç kontrol sisteminin bu açıdan değerlendirilmesi soruşturma, müşahade ve test yoluyla yapılabilir.

İç kontrol sisteminin gözden geçirilip, değerlemesinin yapılmasında iki amaç vardır. Birinci amaç, sistemin kendisine olan güveninin artırılarak sistemin etkinliğinin saptanmasıdır. Denetçiler denetlenen dönemde meydana gelmiş her bir kıymet hareketine ilişkin muhasebe kayıtlarını yeni baştan tek tek ele alıp inceleyemezler. Bu nedenle işletmedeki iç kontrol sisteminin etkinliğini araştırarak, olayların uygun bir biçimde muhasebe kayıtlarına aktarıldığına ve düzenlenen finansal tabloların bu olayların sonucunu yansıttığına genel olarak güven duymak isterler. İç kontrol sistemi ne kadar etkin ise, denetçinin görevi o kadar az olacak ve buna bağlı olarak da denetim riski azalacaktır.

İç kontrol sistemini değerlendirmenin ikinci nedeni ise, uygun bir denetim görüşüne ulaşmada uygulanacak denetim işlemlerinin kapsamının ve ayrıntılarının derecesini belirlemektir.

Denetçi, uygulayacağı denetim tekniklerinin türü, uygulama zamanı ve kapsamını belirlemek amacıyla, müşterinin iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işleyip ilemediğini değerlendirmek zorundadır. Denetçi, dönem içinde zaman zaman yapacağı bu değerlendirmelere bağlı olarak, bağımsız denetim programı ile denetim tekniklerini gözden geçirir.⁹⁸

⁹⁸ Seri : X - Tebliğ No: 16, mad. 28

İç 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 işletmede uygulanan organizasyon planı ile bunlara ilişkin tüm yöntemleri kapsar.⁹⁹

Müşterinin, Türk Ticaret Kanununda öngörülen murakıplar dışında, kendi yönetimince atanmış bir iç denetim biriminin bulunması halinde, bu sistemin güvenilirliğinin;

- i) İç denetçiye tanınan örgütsel statünün sağladığı bağımsızlık derecesi,
- ii) İç denetçilerin fiilen sahip olduğu yetkiler, işlevler, çalışma tarzı, raporunda ulaştığı sonuçların yönetimce nasıl değerlendirildiği,
- iii) İç denetimlerde yeterli sayıda ehliyetli iç denetçi çalıştırılıp çalıştırılmadığı,
- iv) İç denetimlerdeki planlama ve gözetim ile incelemelerin kapsam, içerik ve zamanlamasının yeterliliği, hususlarının araştırılarak değerlendirilmesi gerekir.

7.7. Kanıt Toplama

Denetçi, denetim görüşüne ulaşırken görüşünü destekleyen yeterli miktarda uygun kanıt toplamalıdır. Ne kadar bir miktarda kanıtın yeterli olacağı denetçinin yargısına kalmıştır. Denetçi toplayacağı denetim kanıtlarının miktarını, işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliği, denetlenen hesabın veya hesap grubunun nitelikleri ve genel olarak denetlenen işletmenin durumu belirleyecektir. Kanıt miktarının yeterli olup olmadığının belirlenmesinde, inceleme konusu muhasebe kaleminin nitelik ve nicelik açısından nispi önemi, hatalı veya hileli olma riski, toplanabilecek kanıtların güvenilirliği ve elde etme maliyeti gibi hususlar göz önünde bulundurulur. Elde etme maliyetinin göz önüne alınmasında, yakın güvenilirlikteki bilgilerin en düşük maliyetle toplanması, ancak elde edilmesi zorunlu bir kanıttan maliyet gerekçesiyle vazgeçilmemesi esastır.¹⁰⁰

Kanıtın sadece sayısal olarak yeterli miktarda olması denetçi görüşü için yeterli değildir. Toplanan kanıtların aynı zamanda uygun nitelikte kanıtlar olması gereklidir. Genel olarak bir denetim kanıtının kalitesine etki yapan hususlar şunlardır.

⁹⁹ Seri : X - Tebliğ No: 16, mad. 28

¹⁰⁰ Seri : X - Tebliğ No: 16, mad. 29

- i) Kanıtın geçerliliği,
- ii) Kanıtın nesnelliği,
- iii) Kanıtın zamanlılığı,
- iv) Kanıtın sürekliliği

Denetçinin kanaatini etkileyebilecek her şey kanıt olabilir. Kanıtlar işletme içinden sağlanabileceği gibi, işletme dışından da elde edilebilir.

Denetim kanıtları, genel olarak iki ayrı tipte kanıtlardan oluşmaktadır. Bunlar, muhasebe bilgilerinden oluşan esas kanıtlar ve destekleyici kanıtlardır. Yevmiye defteri, büyük defter ve yardımcı defterler, muhasebe yönetmelikleri, mizanlar, masraf tevzi tabloları teyit edici kanıtları teşkil eden kanıtlar, esas kanıtları oluşturur. Destekleyici kanıtlar ise, çekler, faturalar, kira kontratları, işçi sendikalarıyla yapılan sözleşmeler, emeklilikle ilgili yazışmalar ve karar defteri gibi dokümanlar, bilgi sahibi kimselerin doğrulamaları ve diğer yazılı beyanları, denetçinin soruşturma, gözlem ve fiziki incelemeleri ve denetçinin geliştirdiği veya mevcut diğer bilgileri kapsar.

Denetim kanıtları denetlenen işletme tarafından hazırlanarak denetçiye verileceği gibi, denetçi tarafından çeşitli denetim işlemleri uygulanmak yoluyla da işletme dışından toplanır.

Denetçi, bağımsız denetim programının yürütülmesi sırasında belirli denetim tekniklerini uygulayarak yeterli miktarda güvenilir denetim kanıt toplar ve bunları değerlendirerek müşterinin mali tabloları hakkında görüşünü oluşturur.

Güvenilirlik, kanıtın toplanma amaçlarına ve denetçi görüşünün oluşumuna hizmet edebilme özelliği, kaynağı, uygun zamanda elde edilmesi ve nesnelliğine göre tespit edilir.¹⁰¹ Kanıtın kaynağı açısından yapılacak değerlendirmelerde güvenilirliğin;

- i) İşletme dışı bağımsız kaynaklardan elde edilen kanıtların, işletme içinden sağlananlara,
- ii) İç denetim sisteminin etkin olduğu ortamda elde edilen kanıtların, bu sistemin etkin olmadığı ortamda elde edilenlere,

¹⁰¹ Seri : X - Tebliğ No: 16, mad. 29

iii) Bizzat denetçinin uyguladığı denetim teknikleriyle elde edilen kanıtların, dolaylı yollardan elde edilenlere, oranla daha yüksek olduğu varsayılır.

Denetçinin kanıt toplamada amacı, mali tablolarda yer alan; tüm varlık, kaynak, gelir ve giderlerin gerçek olduğu ve bunlara ilişkin bütün işlemlerin doğru kaydedildiği, mali tablolara yansıtılması gereken bütün işlemler ve hesapların bu tablolarda doğru tutarlarıyla yer aldığı, varlıklara ilişkin hakların ve borçlara ilişkin yükümlülüklerin müşteriye ait olduğu, değerlemenin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak yapıldığı, mali tabloların ana kalemler itibarıyla uygun tanımlama, sınıflandırma ve açıklama niteliklerine sahip olduğu hususlarının araştırılmasıdır.¹⁰²

Denetçiler bağımsız denetim programını yürütürlerken yeterli ve gerekli sayıda denetim kanıtını aşağıdaki ve benzeri tekniklerle toplarlar.¹⁰³

- i) Sayım ve envanter incelemesi,
- ii) Belge incelemesi,
- iii) Gözlem,
- iv) Bilgi toplama,
- v) Doğrulama,
- vi) Karşılaştırma ve aritmetik inceleme,
- vii) Analitik inceleme

Bağımsız denetim teknikleri, mali tablo kalemlerinin niteliği, hacmi ve bu tekniklerin özellikleri göz önünde bulundurularak, denetçinin belirleyeceği aralıklarla bağımsız denetim sözleşme tarihinden bağımsız denetim raporu tarihine kadar uygulanır.

Sınırlı denetim çalışmasında ağırlıklı olarak bilgi toplama ve analitik inceleme tekniklerinin kullanılması esastır. Ancak denetim tekniklerinin uygulanmasına müşteri beyanlarının doğruluğunun test edilmesinin zaman bakımından imkansız hale gelmesi veya denetçinin gerekli görmesi durumunda, müşteri beyanı yazılı olarak alınır ve müşteriye temsile yetkili kimselere imzalatılır.

¹⁰² Seri : X - Tebliğ No: 16, mad. 30

¹⁰³ Seri : X - Tebliğ No: 16, mad. 31

8. BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARI

Denetim işleminin son halkasını denetim raporu oluşturur. Bağımsız denetim raporu, bağımsız denetim sonucunda denetçi görüşünün açıklandığı metindir. Bu raporun ekinde, mali tablolar ve açıklayıcı notlar yer alır.¹⁰⁴ Denetçi belirli bir dönem içinde oluşan işletme faaliyetlerinin sonucunda elde edilen finansal tabloların işletmenin gerçek durumunu gösterip göstermediğini, elde ettiği kanıtlara dayanarak ve kendi kişisel kanı ve eleştirilerini ekleyerek, bir rapor halinde sunar. Denetim raporu, denetçinin yapmış olduğu incelemeler sonucunda finansal tabloların, denetlenen işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını doğru biçimde yansıtır, yansıtmadığı ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun bir biçimde hazırlanıp, hazırlanmadığı hususunda edindiği görüşü bildirme olanağı elde ettiği belgedir.

Denetçinin raporla ortaya koyduğu görüş, raporu kullanan tüm kesimleri (kamuyu) etkileyecektir. Bu nedenle çok anlaşılır ve özet olmasının yanında, raporu değerlendirecek kişilerin değerlendirmelerini tam yapabilmeleri için bazı minimum bilgileri de kapsamı gerekir. Raporlama standartları da denilen bu bilgiler dört grupta toplanmaktadır.

- i) Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk,
- ii) Muhasebe ilkelerinde devamlılık,
- iii) Yeterli açıklama,
- iv) Denetçi görüşünün açıklanması.

8.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk

Raporda; yayınlanmış finansal tabloların, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile uyum içinde hazırlanmış olduğu açıkça belirtilmelidir. Denetçi, finansal tabloların işletmenin finansal durumunu, finansal durumdaki değişiklikleri ve faaliyetleriyle ilgili sonuçları doğru ve dürüst bir biçimde sunduğu hususunda bir yargı bildirmelidir. Denetçinin böyle bir yargıya ulaşması için, belirli ölçütlerden yararlanması gerekir. Bu ölçütler genel kabul görmüş muhasebe ilkeleridir. Muhasebe uygulamalarını yönlendiren tüm teamüller, kurallar ve işlemler, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin çerçevesini belirler.

8.2. Muhasebe İlkelerinde Devamlılık

Denetçi raporunda, uygulanan muhasebe ilkeleri ve politikalarının cari dönemde de aynen geçen dönemde olduğu gibi değişmeden uygulandığını açıkça belirtmelidir. Devamlılık ilkesi dönemlere ait finansal tabloların karşılaştırılabilirmelerine olanak tanır. Finansal tabloların karşılaştırılabilirmeleri için bunların dayandığı ilkelerin yıldan yıla değişmemiş olmaları zorunludur. Bu durum, muhasebe ilkelerinin hiçbir zaman değiştirilemeyeceği anlamında düşünülmemelidir. Yıldan yıla mali raporların karşılaştırılması, bir dönemden diğerine mali durumdaki veya faaliyet sonuçlarındaki değişiklikleri ortaya çıkarır. Bu raporlara kısmen veya tamamen güvenen bir okuyucunun, ortaya çıkan değişikliklerin, muhasebe tatbikatının meydana getirdiği suni durumlar yerine, faaliyetlerin veya ekonomik koşulların gerçek sonuçları olduğuna inanması hakkıdır.

8.3. Yeterli Açıklama

Denetim raporunda aksi belirtilmedikçe, mali tablolarda bilgi kabilinden yapılan açıklamaların yeterli olduğu düşünülmelidir. Finansal tablolar çeşitli gruplara alacakları ekonomik kararlar için gerekli olan geçerli bilgileri sunar. Karar alıcılar için bu bilgiler, eksiksiz, geçerli ve tarafsız olmalıdır. Denetçi, finansal tablolarda yer alması gereken açıklayıcı notları da inceleyerek, bu tabloların kendilerinden beklenen amacı yerine getirip getirmediğini araştırır. Yeterli derecede açıklamanın olmaması halinde bu durum denetçi raporunda belirtilir. Finansal tabloların doğruluğu, bunların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olmasından başka, yeterli bilgiyi ihtiva etmelerine de bağlıdır.

Açıklayıcı bilgiler, sadece hangi bilgilerin açıklanması ile ilgili değildir. Bu bilgilerin açıklanma biçimi de çok önemlidir. Finansal tablolarda yer alan bilgilerin düzeni, kullanılan sınıflandırma sistemi ve başlıklar ile ilgili terminoloji, açıklama ilkeleri kapsamındadır. Açıklayıcı dipnotlar yönetimin finansal tabloları tamamlayıcı nitelikte verdiği bilgiler olup, okuyucu için çok önemlidir. Bu dipnotların hazırlanması sırasında, bilgilerin kısa ve öz olarak sunulması önemlidir. Açıklayıcı notların gereksiz bilgilerle donatılmış bulunması, önemli bilgilerin diğer bilgiler arasında gözden kaçmasına yol açabilir.

¹⁰⁴ Seri : X - Tebliğ No: 16, mad. 35

Bağımsız denetim raporunun açıklama bölümünde;¹⁰⁵

i) Olumlu görüş içeren raporda, bu görüşü etkilemeyen, ancak ilgililerin dikkatine sunulması gerekli görülen hususlara, (önceki yıl mali tablolarının denetlenmemiş olması, aralarında ortaklık ilişkisi bulunan holding veya grup şirketleriyle veya ortaklarla 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 önemli ölçüde etkileyebilecek mevzuat ve teknoloji değişiklikleri gibi)

ii) Olumsuz görüş içeren raporda, olumsuz görüşe yol açan nedenler ile bunların mali tablolar üzerindeki etkilerine,

iii) Şartlı görüş içeren raporda, görüşün dayanağını oluşturan aykırılıklara,

iv) Görüş bildirmekten kaçınma halinde, kaçınmaya yol açan nedenlere, yer verilmesi şarttır.

Özel denetim raporlarının açıklama bölümünde ayrıca;

i) Önceki yıl mali tablolarının denetlenmemiş olması durumunda bu hususa,

ii) Varsa önceki hesap dönemine ilişkin bağımsız denetimi yapan bağımsız denetim kuruluşu unvanına,

iii) Aralarında ortaklık ilişkisi bulunan holding veya grup şirketleriyle veya ortaklarla yapılan ve müşteri tarafından herhangi bir şekilde açıklanmayan önemli işlemlere,

iv) İzahname taslağının veya müşteri yönetimince yapılan diğer açıklamaların mali tablolar ile uyumsuzluk içinde olması halinde bu hususa,

v) Müşterinin kullandığı hammaddeyi temin ettiği veya ürettiği mamulleri pazarladığı piyasaların rekabet özelliklerine,

vi) Müşteriyi doğrudan önemli ölçüde etkileyebilecek olan ve müşteri tarafından herhangi bir şekilde açıklanamayan mevzuat ve teknoloji değişikliklerine,

vii) Gelecek faaliyet dönemlerine ilişkin kar tahminlerinin dayandığı, müşteri tarafından herhangi bir şekilde açıklanamayan temel varsayımlara, (kar tahminlerinin dayandığı varsayımların açıklanması, bu varsayımların bağımsız denetim kuruluşu tarafından hiçbir şekilde doğru ve uygun bulunduğu veya bulunmadığı anlamına gelmez)

¹⁰⁵ Seri : X - Tebliğ No: 16, mad. 35

viii) Bağımsız denetim kuruluşunun gerekli göreceği sair hususlara, yer verilmesi zorunludur.

8.4. Denetçi Görüşünün Açıklanması

Denetçinin, incelediği işletmenin finansal tablolarının gerçeği yansıtıp yansıtmadığına ilişkin kanaatini açıklamasıdır. Denetçi, denetim görüşünü dört şekilden birine göre bildirmektedir. Bu görüşler sırasıyla şunlardır.

- i) Olumlu görüş bildirme,
- ii) Olumsuz görüş bildirme,
- iii) Şartlı görüş bildirme,
- iv) Görüş bildirmekten kaçınma.

8.4.1. Olumlu Görüş Bildirme

Denetçi, denetlediği işletmenin finansal tablolarının işletmenin gerçek durumunu yansıttığını ve finansal nitelikteki işlemlerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun bir biçimde kayıtlara geçirildiği sonucuna varırsa olumlu görüş bildirir.

Bir denetçinin, denetlediği işletmenin finansal tabloları hakkında olumlu görüş bildirmesi için;

- i) Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden sapmaların olmaması,
- ii) Denetimin kapsamından sapmaların olmaması,
- iii) Belirsiz durumların olmaması gerekir.

Belirsizliklerin önemsiz olduğu durumlarda da denetçi olumlu (şartsız) görüş bildirebilir.

8.4.2. Olumsuz Görüş Bildirme

Olumsuz görüş bildirme, olumlu görüş bildiriminin tam karşıtıdır. Denetçi, denetim görevinin gerektirdiği sınırlar içinde uyguladığı denetim yöntem ve işlemleri sonucunda işletmenin finansal tabloların gerçekçiliği, doğruluğu ve dürüstlüğü hakkında olumsuz bir görüşe sahip olması halinde, görüşünü olumsuz olarak belirtir.

Denetçi, denetlediği işletmede aşağıda belirtilen durumların varlığını tespit etmesi halinde tanzim etmiş olduğu denetim raporunda olumsuz görüş bildirir.

- i) Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden sapmaların olması.
- ii) Denetim kapsamında meydana gelen sapmaların olması.
- iii) Belirsizliklerin mevcut olması ve bu belirsizliklerin ihmal edilemeyecek şekilde önemli olması.

Denetçi denetim raporunda olumsuz görüş bildirdiği zaman, raporunda bu olumsuzluğun nedenlerini açıklar.

8.4.3. Şartlı Görüş Bildirme

Denetçi, denetlediği işletmenin finansal tablolarındaki bazı hesapların doğruluğundan emin değilse veya bazı konularda tam bir görüşe sahip olmamışsa ve bu nedenle finansal tabloların doğruluğu hakkında görüş öne sürülecek durumda değilse, denetçi denetim raporunda şartlı görüş bildirir. Bir bütün olarak mali tabloların güvenilirliğini bozmayacak aykırılıkların varolması halinde ‘Şartlı rapor’ düzenlenir.

Denetçi, şartlı görüşü iki şekilde bildirmektedir. Bunlar,

- a) Şartlı,olumlu görüş,
- b) Şartlı,olumsuz görüş şeklindedir.

Denetçi, denetlediği işletmede aşağıda belirtilen nedenlerin varlığını tespit ettiğinde görüşünü şartlı olarak bildirir.

- i) Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden sapmaların olması,
- ii) Denetimin kapsamında engellemelerin olması,
- iii) Belirsizliklerin varlığı.

Denetçi, bu durumların finansal tabloların gerçeği yansıtmasında önemsiz olumsuzlukları kanaatini taşıyorsa raporunu şartlı, olumlu olarak bildirir. Şayet sapmalardan biri önemsiz, diğerleri yeterince önemli ise denetçi raporunda görüşünü şartlı, olumsuz olarak bildirir. Bu durum özellikle belirsizliklerin varlığı halinde söz konusudur.

Denetçi aşağıda belirtilen hallerde, konunun mali tabloların güvenilirliğine etki düzeyini göz önünde bulundurarak şartlı veya olumsuz görüş bildirir.

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

8.4.4. Görüş Bildirmekten Kaçınma

Denetçi, kendisinin ve müşteri işletmenin iradesi dışında oluşan önemli belirsizlik ve aykırılıklar nedeniyle, olumlu, olumsuz veya şartlı görüşe ulaşamıyor ise, denetleme raporunda görüş bildirmekten kaçınır. Bu kaçınmanın nedenlerine raporun açıklama bölümünde yer verilir.

Denetçi, denetlediği işletmede aşağıdaki durumların varlığını tespit ettiğinde görüş bildirmekten kaçınabilir.

- i) Denetimin kapsamından sapmaların olması,
- ii) Belirsiz durumların olması,
- iii) Denetçinin, incelediği finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve standartları ile işletme tarafından seçilen muhasebe politikalarına uygun olmaması,
- iv) Finansal tablolarda yer alan kalemlerde tespit edilen hata ve hilelerin etkilerinin giderilmesine ilişkin olarak müşteriyle görüş ayrılığının bulunması hallerinde denetçi denetim raporunda görüş bildirmekten kaçınır.

8.5. Raporların Temel İlkeleri

Bağımsız denetim raporunun aşağıdaki ilkelere göre hazırlanması gereklidir.¹⁰⁶

i) Bağımsız denetim raporu, mali tablolar üzerinde doğrudan veya dolaylı etkisi olan veya olması muhtemel her türlü mevzuat aykırılıklarını ve 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.

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

iii) Mali tabloların, genel kabul görmüş muhasebe kavramlarından, tam açıklama kavramına uygun bulunmaması halinde bu husus, gerçekleriyle birlikte raporda belirtilmelidir.

iv) Bilanço tarihinden bağımsız denetim raporunun kesinleştiği tarihe kadar geçen süre içinde mali tabloları etkileyebilecek önemli olayların varlığının tespit edilmesi halinde söz konusu hususlar, mali tablo dipnotlarında açıklanmamışsa, raporda ek bir açıklama paragrafında belirtilir.

v) Raporun kesinleşmesinden sonra mali tabloları etkileyebilecek önemli hususların varlığının tespit edilmesi halinde denetçi, görüşünü değiştirmek gereğini duyarsa, önceki raporu değiştiren veya ona ilavede bulunan ayrı bir rapor düzenleyebilir. Hazırlanan ek rapor, genel kurul toplantısından önce müşteriye tebliğ edilirse, rapor özetiyle birlikte genel kurulda okunur, yayımlanır ve ayrıca bağımsız denetim raporuyla birlikte SPK'a gönderilir.

vi) Denetçinin görüş verdiği mali tabloların müşteri genel kurulunda önemli ölçüde değiştirilmesi halinde, hazırlanacak yeni raporun süresi içinde yayımlanmak üzere müşteriye verilmesi zorunludur.

vii) Bağımsız denetim raporu, sorumlu ortak baş denetçi tarafından imzalanarak kesinleşir.

¹⁰⁶ Seri : X - Tebliğ No: 16, mad. 36

8.6. Raporların İlanı

Düzenlenen bağımsız denetim raporunun bir örneği, bağımsız denetim kuruluşunu temsil ve ilzama yetkili imzasını taşıyan bir yazı ekinde aşağıda belirtilen süre göz önüne alınarak müşterinin yönetim kurulu başkanlığına verilir.

Bağımsız denetim raporunun özeti, Türk Ticaret Kanunu' nun 362. Maddesi uyarınca, ilgili bulunduğu yıla ilişkin mali tablo raporların görüşüleceği genel kurul toplantısından en az on beş gün önce pay sahiplerinin emrine hazır bulundurulur ve genel kurulda okunur. SPK'nın ilgili tebliği uyarınca ve süresi içinde ilanı gereken mali tablo ve raporlarla birlikte yayımlanarak kamuya duyurulur. Bağımsız denetim raporunun bir örneği aynı süre içinde müşteri tarafından SPK'a gönderilir.

Halka arz izni için hazırlatılan özel denetim raporu izahnameyle birlikte yayımlanmak üzere SPK'a verilecek başvuru dilekçesine eklenir. Özel denetim rapor özeti izahnameyle birlikte yayımlanır. Halka arz için yayımlanacak sirkülerde, özel denetim raporunun izahnameyle birlikte yayımlandığı açıklanır.

Bağımsız denetim kuruluşları görüş bildirdikleri mali tabloların aynen ilan edilip edilmediğini izlemek zorundadır.¹⁰⁷

9. BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİNİN SONA ERMESİ

Bağımsız denetim sözleşmeleri iki taraflı irade beyanıyla yapılan bir sözleşmedir. Bu tür sözleşmelerde kural olarak tarafların istemeleri halinde sözleşmelerin sona erdirilebileceği kabul edilir. Ancak bağımsız denetim sözleşmelerinde durum biraz farklıdır. Taraflar istedikleri zaman sözleşmeyi sona erdiremezler. Sözleşmenin sona ermesi aşamasında SPK üçüncü bir taraf olarak devreye girer ve sona erme SPK'nın onayı ile gerçekleşir.

Bağımsız denetim kuruluşu, müşteri tarafından çalışma alanının önemli ölçüde sınırlandırılması nedeniyle mali tablolara ilişkin bilgi ve belgeleri elde edememesi halinde, yazılı gerekçe göstermek koşuluyla bağımsız denetim sözleşmesini SPK'dan görüş alarak sona erdirebilir.

¹⁰⁷ Seri : X - Tebliğ No: 16, mad. 42

Çekilme halinde, bağımsız denetim kuruluşunun çalışma notlarını ve gerekli tüm bilgileri, yerine geçecek olan kuruluşa devretmek üzere SPK'a vermesi zorunludur.¹⁰⁸

Bağımsız denetim kuruluşu ile müşteri ayrı ayrı veya anlaşarak bağımsız denetim sözleşmesini feshedemezler. Ancak müşteri, SPK tarafından onaylanacak haklı gerekçelerin varlığı halinde tek taraflı olarak sözleşmeyi feshedebilir.¹⁰⁹

10. BAĞIMSIZ DENETİM YAPTIRMAKLA YÜKÜMLÜ KURULUŞLAR

Bağımsız denetim yaptırmakla yükümlü olan kuruluşlardan, SPKn'a tabi ortaklıklar, aracı kurumlar, menkul kıymet yatırım ortaklıkları, menkul kıymet yatırım fonları kamuya açıklamak üzere düzenledikleri yıllık ve ara dönem mali tablolarında aşağıdaki esaslara uymak zorundadır.¹¹⁰

i) Düzenlenen mali tablolardan SPK tarafından belirlenenlerin bağımsız denetim kuruluşlarına denetlettirilmesi zorunludur.

ii) Yıllık mali tablolar için getirilen sürekli denetim yaptırma yükümlülüğü ilgili hesap dönemi başından itibaren geçerlidir.

iii) Sürekli denetim yıllık bilanço ve gelir tablosu yanı sıra, düzenlenmesi öngörülen ek mali tabloları da kapsar.

iv) Tahvil, finansman bonosu ve benzeri borçlanma senedi ihraç eden kuruluşlardan yıllık mali tablolarını sürekli denetime, ara mali tablolarını sınırlı denetime tabi tutanların, özel denetim yaptırma yükümlülüğü yoktur.

Tahvil, finansman bonosu ve benzeri borçlanma senedi ihraç eden kuruluşlardan yıllık mali tablolarını sürekli denetime, ara mali tablolarını sınırlı denetime tabi tutmayanların, ihraç talepleri 3 milyar lirayı aşanlar ile daha önce ihraç edilenlere ilave olarak yeni ihraç edilecek olanların talepleri toplamı 5 milyar lirayı aşanlar bağımsız özel denetim yaptırmak zorundadır.

¹⁰⁸ Seri : X - Tebliğ No: 16, mad. 37

¹⁰⁹ Seri : X - Tebliğ No: 16, mad. 37

¹¹⁰ Seri : XII - Tebliğ No: 1, mad. 4

Aşağıda sayılan kuruluşlar belirtilen esaslar çerçevesinde bağımsız denetim yaptırmak zorundadır.¹¹¹

i) Hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıkların yıllık mali tabloları sürekli denetime tabidir. Ayrıca, bu ortaklıklar 3 aylık ara mali tablolarını ilan etmekle ve 6 aylık ara mali tablolarını sınırlı denetime tabi tutmakla yükümlüdürler.

ii) Hisse senetleri borsada işlem görmeyen kayıtlı sermaye sistemindeki ortaklıklardan, çıkarılmış sermayesi 2 milyar TL ve daha fazla olanlar yıllık mali tablo düzenlemekle ve bu tablolarının sürekli denetime tabi tutmakla yükümlüdür. Bu ortaklıklar hesap dönemlerinin ilk üç ayından sonraki bir süre içinde hisselerini halka arz etmek için başvurduklarında ara mali tablolarını sınırlı denetime tabi tutmakla da yükümlüdürler.

iii) Hisse senetleri borsada işlem görmeyen kayıtlı sermaye sistemindeki ortaklıklardan, çıkarılmış sermayesi 2 milyar TL'den daha az olanlar yıllık mali tablo ve faaliyet raporu düzenlemekle yükümlüdür. Bu ortaklıklar hesap dönemlerinin ilk üç ayından sonraki bir süre içinde hisselerini halka arz etmek için başvurduklarında ara mali tablo düzenlemek zorundadırlar.

iv) Hisse senetleri borsada işlem görmeyen esas sermaye sistemindeki ortaklıklardan, ödenmiş sermayesi 5 milyar TL ve daha fazla olanlar yıllık mali tablo düzenlemekle ve bu tablolarının sürekli denetime tabi tutmakla yükümlüdür. Bu ortaklıklar hesap dönemlerinin ilk üç ayından sonraki bir süre içinde hisselerini halka arz etmek için başvurduklarında ara mali tablolarını sınırlı denetime tabi tutmakla da yükümlüdürler.

v) Hisse senetleri borsada işlem görmeyen esas sermaye sistemindeki ortaklıklardan, ödenmiş sermayesi 5 milyar TL ve daha fazla olanlar yıllık mali tablo ve faaliyet raporu düzenlemekle yükümlüdür. Bu ortaklıklar hesap dönemlerinin ilk üç ayından sonraki bir süre içinde hisselerini halka arz etmek için başvurduklarında ara mali tablolarını sınırlı denetime tabi tutmakla da yükümlüdürler.

vi) Borçlanma senetleri nedeniyle SPKn'a tabi olan ortaklar, yıllık mali tablo ve faaliyet raporu düzenlemekle yükümlüdür. Bu ortaklıklar hesap dönemlerinin ilk üç ayından sonraki bir süre içinde hisselerini halka arz etmek için başvurduklarında ara mali tablolarını sınırlı denetime tabi tutmakla da yükümlüdürler.

¹¹¹ Seri : XII - Tebliğ No: 1, mad. 5

vii) Sermaye artırımını veya mevcut payların halka satışı yoluyla hisse senetleri ilk kez halka arz olunacak ortaklıklar ara mali tabloları düzenlemekle ve söz konusu mali tabloları özel denetime tabi tutmakla yükümlüdür.

viii) Borçlanma senedi ihraç etmek isteyen, SPKn kapsamı dışındaki ortaklıklar ara mali tabloları düzenlemekle ve söz konusu mali tabloları özel denetime tabi tutmakla yükümlüdür.

ix) Aracı kurumların yıllık mali tabloları sürekli denetime tabidir. Ayrıca, bu kurumlar 6 aylık ara mali tablolarını düzenlemekle yükümlüdür.

x) Bankalar aracılık faaliyetlerinde bulundukları takdirde, bu faaliyetlerine ilişkin hesap ve işlemlerini bağımsız denetim kuruluşlarına denetlettirmekle ve denetleme raporunu yıllık olağan genel kurul toplantısını izleyen 30 gün içinde SPK'a göndermekle yükümlüdür.

xi) Menkul kıymet yatırım fonları, yıllık mali tablolar ile fon portföy değeri ve fon toplam değeri tablosunu düzenlemekle ve sürekli denetim yaptırmak ile yükümlüdür. Düzenlene 6 aylık ara mali tablolar da sınırlı denetime tabidir.

xii) Hisse senetleri borsada işlem gören menkul kıymet yatırım ortaklıkları yıllık ve ara mali tablo düzenlemekle, yıllık mali tablolarını sürekli denetime 6 aylık ara mali tablolarını sınırlı denetime tabi tutmakla yükümlüdür.

11. HUKUKİ VE CEZAİ SORUMLULUK

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

Bağımsız denetim görevinin üstlenildiği ilk yıl veya denetçinin ihtiyaç duyduğu diğer hallerde, bir başka bağımsız denetim kuruluşunun hazırladığı rapordan yararlanılabilir. Bu taktirde, denetçi, diğer rapora atıfta bulunarak yararlandığı bilgileri kendi raporunda açıklamakla yükümlüdür. Bu zorunluluk ve yükümlülüklere uyulmaması halinde, sorumluluk diğer bağımsız denetim kuruluşu veya denetçilerle paylaşılamaz.¹¹²

¹¹² Seri : X - Tebliğ No: 16, mad. 45

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI



1. ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARININ GENEL YAPISI

Çalışmamızın buraya kadar olan bölümlerinde, genel olarak denetim kavramlarına değindikten sonra Türkiye'deki denetim uygulamalarının yapısını ortaya koymaya çalıştık. Bu bölümde karşılaştırma yapmak amacıyla Uluslararası Denetim Standartlarını (ISAs) ele alacağız. Çalışmada ISAs'ların ele alınmasının nedeni, hızla değişen ve ekonomik açıdan büyüyerek gelişen dünyada, ülke içi kavram birliğinin sağlanmasının yanı sıra dünyada kavram birliği sağlanması bir zorunluluk halini almış olmasıdır.

1.1. Genel Olarak ISAs

Çağımızda sermayenin dini, dili ve milliyeti yoktur. İnsanlar artık yaşadıkları bölgelerden kolaylıkla dünyanın farklı bölgelerine, hem de saniyelerle ölçülebilen sürelerde ulaşmakta, anında sermaye aktarıp, çekebilmektedirler. Bu nedenle işletmelerin mali tablolarındaki bilgilere güvenilmesi ihtiyacı, her geçen gün daha da artmaktadır. Potansiyel bir yatırımcının dünyanın farklı bir bölgesinde faaliyet gösteren bir firmaya ulaşip bilgi elde etmesi, hem mümkün değildir, hem de para ve zaman açısından ekonomik değildir. Dolayısıyla, tüm insanların güvenebileceği bilgi üreten organizasyonların kurulması ve bu organizasyonların ortaya koyduğu ilke ve standartların globalleşen dünyada tüm ülkeler tarafından benimsenmesi ve uygulanması bir zorunluluktur. Bu zorunlulukların gereklerini yerine getirmeyen ülkelerin dünya ekonomisinde yer bulamayacağını söylemek, sanırım yanlış bir yargı değildir.

1990'lı yıllarda, uluslararası sermaye hareketlerinin 1,5 Trilyon dolarlar seviyesine, doğrudan sermaye yatırımlarının 350-400 Milyar dolarlar seviyesine ulaştığı dünya ekonomisinde, bu sermaye yada yatırım hareketlerinden pay almayan ülkelerin kalkınmalarını kendi çabaları ile sağlamaları mümkün değildir. Burada anılan rakamların kayıtlara geçen rakamlar olduğu düşünülürse ve bunlara kayıt dışı hareketlerde eklenirse, ulaşılan rakamlar konunun ne derece önemli olduğunu göstermeye yeterlidir. Söz konusu büyüklüklere ulaşan rakamların en önemli özelliği, bu paraların sıcak para oluşudur. Diğer bir ifade ile bir ülkeye giren para, ilgili ülkede bir güvensizlik ortamının oluşması halinde anında başka bir tarafa kanallize olabilmektedir. Nitekim son yıllarda ülkemizde böyle bir durum yaşanmıştır. Uzak Doğu ve Rusya krizlerinden etkilenen ekonomimizden oldukça hatırı sayılır miktarda bir para, bir anda ülkemizi terk etmiştir. Halen söz konusu para çıkışının ekonomimize verdiği zararlar telafi edilmeye çalışılmaktadır.

Muhasebe, işletmelerde yaşanan ekonomik olayların ifade edildiği ortak bir dildir. Kuralları ve uygulamaları ülkeler arasında farklılık gösterse de temel ilkeler ve kavramlar konusunda uluslararası bir mutabakat sağlanmıştır. Ülkelerin çoğu, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini benimsemekte ve muhasebe uygulamalarına uluslararası muhasebe standartları yön vermektedir. Ülkemizde de durum farklı değildir. Yasal düzenlemelerin getirdiği zorunluluklar ve muhasebe öğretisinde tam bir standartlaşma sağlanamaması nedeniyle, bu ilkelerden bazı sapmalar bulunsa da kavramsal çerçevede genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve uluslararası muhasebe standartları benimsenmiş durumdadır.

İşletmelerde yaşanan ekonomik olaylar, muhasebe olarak tanımlanan ortak bir dil ile ifade edildiğine göre işletmelerin finansal tablolar aracılığıyla açıkladıkları bilgilerin doğruluğunun saptanması için de ortak bir hareket tarzının benimsenmesi gereklidir. Bu durum genel kabul görmüş denetim standartlarının ve uluslararası denetim standartlarının doğmasına yol açmıştır. ISAs'na göre yapılan denetimlerin sonuçları, denetçi yargısında büyük farklılıkların olmaması halinde ya birbirine yakın olacak yada aynı olacaktır. Böylece, standartlara uygun olarak yapılan bir denetimde oluşan denetçi görüşü, dünyanın her yerinde kabul edilebilir bir görüş olarak, bir işletmenin yayınladığı finansal bilgilere güvenilmesini sağlayacaktır.

Ülkemizde denetim standartlarının belirlenmesinde ve denetim uygulamalarına yön verilmesinde etkin olan kurum, Sermaye Piyasası Kurulu'dur. SPK, yayınladığı tebliğler aracılığıyla, denetimin ilke ve esaslarını belirlemiştir. Önceki bölümde geniş olarak ele aldığımız bu ilke ve esaslar, günümüzde Türkiye'de uygulanan durumu yansıtmaktadır. Ancak söz konusu ilke ve esasların, denetim standardı olarak yeterliliği tartışmalıdır. Bu nedenle hem ülkemizdeki mevcut durumun eksik yönlerini görmek amacıyla, hem de uluslararası alanda kabul gören denetim standartlarının ülkemize kazandırılması amacıyla uluslararası denetim standartlarının dikkate alınmasında yarar görmekteyiz.

Bu çalışmada ele alınan standartlar, IFAC tarafından yayınlanmış olan Uluslararası Denetim Standartlarıdır. IFAC, sayıları 35 olan bu standartlara ilave olarak, 10 adet Uluslararası Denetim Uygulamaları Bildirisi eklemiştir.

IFAC'ın kendi tüzüğünde görevi, *“Kamu yararına, sürekli olarak yüksek kalitede hizmet sağlayan bir muhasebecilik mesleği geliştirmek ve ona değer kazandırmak”* şeklinde açıklanmıştır. Tüzükte belirtilen bu görevin yerine getirilmesi için, IFAC Danışma Kurulu

tarafından Uluslararası Denetim Uygulama Komitesi (IAPC) oluşturulmuştur. IAPC, IFAC Danışma Kurulu'nun daimi komitelerinden birisidir ve üye ülkeler tarafından aday gösterilenler arasından seçilir. IAPC, denetim ve denetim benzeri görevlerde, yöntem ve standart geliştirmek ve yayınlamak için kurul adına yetkilidir. Yayımlanan standartlar ve yöntemler vasıtasıyla, tüm dünyada denetim ve denetim benzeri görevlerde standartlaşma sağlanması amaçlanmıştır.

Denetimde ve denetim benzeri görevlerde yayınlanmış olan ulusal standartlar, ülkeden ülkeye farklılık gösterebilir. Ülkelerin bir çoğunda, finansal bilgilerin yada diğer bilgilerin denetiminde, yerel düzenlemeler dikkate alınır. Bu düzenlemeler, genellikle yasal düzenlemeler şeklindedir. Bir ülkede ISAs'na uygun olan yerel düzenlemelerin çokluğu, yerel düzenlemelere göre yapılan denetimin otomatik olarak ISAs'na uymasını sağlayacaktır. Ancak belirli bir konuda yerel düzenleme ile ISAs'nın birbirinden farklı olması yada çatışması durumunda, üyeler IFAC Teşkilat Yönetmeliği'nde açıklanan üyelik yükümlülüklerine uyarak, ISAs'nı dikkate almalıdır.¹¹³

IAPC, ulusal standartlardaki bu bilgilerden ve farklılıklardan hareket ederek, ISAs'nı yayınlamaktadır. ISAs, esas olarak finansal tabloların denetimine uygulanmakla birlikte, diğer bilgilerin denetiminde ve denetim benzeri diğer görevlerde de uygulanabilir. Standartlar, temel prensipleri ve yöntemleri, gerekli açıklamaları da kapsayacak şekilde vermiştir. Bu nedenle bir standart metninin tam olarak anlaşılması ve uygulanması için, standardın açıklamalarla birlikte bir bütün olarak dikkate alınması gerekir.

Denetimin amacına daha etkin bir şekilde ulaşılması için, denetçinin bazı durumlarda ISAs'ndan ayrılarak değerlendirme yapması gerekebilir. Standartlar bir kurallar bütünü olmakla beraber denetçi yargısına güvenerek bir esneklik tanımıştır. Böyle durumlarda, denetçi uyguladığı hareket tarzının doğruluğunu kanıtlamaya hazır olmalıdır.

IFAC'ın alt komitelerinden biri de Kamu Sektörü Komitesidir. Bu komite tarafından yayınlanan Kamu Sektörü Yaklaşımı, ilgili standardın sonunda yer almaktadır. Kamu sektörü yaklaşımının ayrıca belirtilmediği yerlerde, ilgili standart kamu kesimine tümüyle uygulanabilir. Özel sektör firmalarının denetimine göre farklılık gösteren bu bölümler de çalışmamızın kapsamı dışında tutulmuştur. Çünkü amacımız sektörler göre değişen alt

¹¹³ IFAC Teşkilat Yönetmeliği "Üye birimler, IFAC tarafından yayınlanan her resmi bildiriye uyarak ve onların çalışmalarını kullanarak IFAC'ın çalışmalarını desteklemelidir" şeklinde açıklama yapmaktadır.

standartlar oluşturmak değil, genel olarak denetim standartları çerçevesi oluşturmaktır. Sektörlere göre oluşturulabilecek olan standartlar, genel ilkeleri belirleyen bu standartların ışığında, alt denetim standartları olarak ayrı bir çalışmada ele alınabilir.

ISAs, yalnızca maddi konulara uygulanır. Her standardın uygulama sınırları, ilgili standardın giriş paragrafında açık bir şekilde ifade edilmiştir. ISAs'na ilave olarak yayınlanan Uluslararası Denetim Uygulama Bildirileri, denetçilere yardımcı olmak ve doğru uygulamalar geliştirmek için yayınlanmıştır. Bu bildiriler, standart niteliğine ve yetkisine sahip olmadığı için çalışmamızın kapsamı dışında bırakılmıştır.

1.2. IFAC'ın Çalışma Esasları

IAPC, denetim standartlarının ve bildirilerinin hazırlanması için önce bir alt komite oluşturur. Bu alt komite; üyelerin, yerel organizasyonların yada diğer birimlerin yayınladığı bildiri, tavsiye, çalışma yada standart şeklindeki bilgileri inceler ve bir taslak metin hazırlar. Daha sonra taslak metin değerlendirme yapılması için IFAC üyelerine ve uluslararası organizasyonlara dağıtılır. Her taslak metnin değerlendirilmesi için gereken zaman ayrılır. Değerlendirme sonucu olarak alınan yorum ve öneriler, IAPC tarafından tekrar dikkate alınır ve taslak metin uygun bir şekilde düzeltilir. Düzeltmesi yapılan son taslak metin, nihai bir Uluslararası Denetim Standardı yada Uluslararası Denetim Uygulama Bildirisi olarak yayınlanıp kabul edilir ve belirli bir tarihten itibaren yürürlüğe girer.

Bir standardın yada bildirinin onaylanması için, en az 10 kabul oyu ile toplantıda hazır bulunan üyelerin 3/4 oy çoğunluğunun sağlanması gerekir. Her üye, bir oy hakkına sahiptir. Onaylanan standart veya bildiri metni İngilizce olarak yayınlanır. IFAC üyeleri, maliyetlerini kendileri karşılamak kaydıyla, bu dokümanların çevirilerini hazırlayabilirler. IAPC, standartları yayınlarken ISAs'ın benimseyen üye ülkeleri desteklemek amacıyla, ilgili ülkelerdeki uygulamaları dikkate alan bir ifade şeklini seçer.

1.3. Uluslararası Denetim Standartlarının Yapısı

Uluslararası Denetim Standartları "Standart Oluşturma" tekniğine göre hazırlanmış ve sayısal kodlama sistemi verilerek sınıflandırılmıştır. Yayınlanan standartlar format olarak aşağıdaki şekildedir.

i) **İçindekiler** : Bu bölümde standardın içindeki başlıklar ve ilgili paragraf numaraları gösterilmiştir. Bu bölümde ayrıca, standartların finansal tabloların denetimine ve denetim benzeri hizmetlerde uygulanacağı, temel standart ve ilkelerin gerekli açıklamalarla birlikte verildiği ve bunların birlikte ele alınması gerektiği, denetçinin gereken durumlarda standartlardan ayrılarak hüküm verme esnekliğine sahip olduğu, ancak böyle bir durumda denetçinin kendi hareket tarzının doğruluğunu kanıtlaması gerektiği ve kamu sektörü için gereken yaklaşım farklılıkları belirtilmiştir.

ii) **Giriş Bölümü** : Giriş bölümünde, ilgili standardın amacı belirtilir. Ayrıca standardın kapsadığı alan ve kapsam dışı bırakılan konular yine bu bölümde açıklanır. Bunlara ilave olarak bazı standartlarda yer alan genel tanımlar giriş bölümünde yer almaktadır.

iii) **Kapsam Bölümü** : Standardın genel ilke ve esaslarının belirtildiği paragraflardan oluşur. Temel ilke ve kurallar koyu siyah harflerle, diğer açıklayıcı bilgi ve notlar normal harflerle yazılmıştır. Ayrıca konunun akışına göre açıklayıcı bilgi ve örneklere yer verilmiştir. Standartların giriş bölümü genellikle kısa ve bir veya birkaç paragraftan oluşurken, kapsam bölümü oldukça detaylı açıklamaların yapıldığı birçok paragraftan oluşmaktadır.

iv) **Kamu Sektörü Yaklaşımı Bölümü** : Bazı standartların sonunda ilgili standardın kamu sektörü kuruluşlarının denetiminde kullanılması halinde ayrıca dikkat edilecek hususların belirtildiği bölüme yer verilmiştir. Kamu sektörü yaklaşımının ayrıca belirtilmediği standartlarda ilgili standart olduğu gibi kamu sektörü kuruluşlarının denetimine uygulanabilir.

v) **Ekler Bölümü** : Yayınlanan bazı standartların sonunda konu ile ilgili örnekler verilmiştir. Tip örnek formlar yada bilgiler olarak hazırlanan ekler çoğunlukla sınırlayıcı nitelikte değildir. Bu bölümlerde genellikle sözleşme örnekleri, rapor örnekleri, denetim firmasının yapacağı işlemlerin örneklerine yer verilmiştir.

Ülkemizde, denetim uygulamalarına yön veren ilkeler ve açıklamalar "Mevzuat Oluşturma" teknolojisi ile hazırlanmıştır. Bu açıdan bakıldığında hem 3568 Sayılı Kanunda ve tebliğlerinde yer alan hükümlerde hem de 2499 Sayılı Kanunda ve tebliğlerinde yer alan hükümlerde yukarıda belirttiğimiz sınıflandırma ve kodlama yoktur. Ülkemizdeki denetim uygulamaları kanundan alınan yetki ve güce göre şekillenmektedir. Bu nedenle yapılan

düzenlemelerin kanun yada tebliğ metni şeklinde sunulması doğal karşılanabilir. Bu anlamda ülkemizde denetime ilişkin standartların olmadığını söylemek yanlış bir ifade olmaz.

Yapısal olarak yukarıdaki şekle uygun olarak hazırlanan her bir standart, 100-999 arasında numaralar verilerek gruplanmış ve kodlanmıştır. 1000 ve daha sonrasında yer alan numaralar, denetim uygulama bildirilerine verilmiştir. Kodlama sistemi esnek bir yapıya sahiptir.

Standartlarda denetim hizmetleri genel olarak iki ana gruba ayırmıştır. Bunlar sırasıyla “Denetim” ve “Denetim Benzeri Görevler” dir. Standartlarda kullanılan “Denetçi” terimi, hem denetimi, hem de denetim benzeri görevleri icra eden kişiyi ifade etmektedir. Ancak “Düzenleme” sözleşmesini icra eden kişi, standartlarda denetçi olarak anılmamış, bunun yerine muhasebeci terimi tercih edilmiştir. Çünkü bu sözleşme türünde yapılan hizmetin niteliği, denetim hizmetinden daha çok bir muhasebecilik hizmetidir.

Genellikle yıllık olarak hazırlanan ve yayınlanan finansal tablolar, geniş bir kullanıcı kitlesinin ihtiyacı olan bilgileri sağlar. Kullanıcıların çoğu, finansal tabloları önemli bir bilgi kaynağı olarak kabul ederek, bu tablolara güvenir. Çünkü, bu kişilerin ihtiyaç duyulan özel bilgileri elde etme olanağı, ya yoktur, yada bilgi sağlanması ekonomik değildir. Bu nedenle, finansal tabloların güvenilir bir finansal raporlama çerçevesine göre hazırlanması gerekir. Bu çerçeve, Uluslararası Muhasebe Standartları, Ulusal Muhasebe Standartları yada finansal raporlamada kullanılan bir başka çerçeve¹¹⁴ olabilir.

Standartlar denetim ile denetim benzeri hizmetleri birbirinden ayırmıştır. Bu ayırım, yapılan denetim işlemlerinin kapsamından, denetçi görüşünün verdiği güvence düzeyinden ve çalışmanın amaçlarının farklı olmasından kaynaklanır.

i) Çalışmanın kapsamı açısından, denetim, görüş açıklanması için finansal bilgilere yönelik olarak yapılan en geniş kapsamlı çalışma sürecidir. Denetim benzeri hizmetler ise, “Yüzeysel Denetim”, “Kısmi Denetim” ve “Düzenleme” sözleşmeleri olarak üçe ayrılmıştır. Bu tür sözleşmelerde yapılan denetim çalışmaları, denetime göre daha dar kapsamlıdır.

¹¹⁴ Ülkemizde uygulanan “Tek Düzen Muhasebe Sistemi” bu çerçeveye bir örnek olarak gösterilebilir.

ii) Sağlanan güvence düzeyi açısından, denetim sözleşmelerinde, denetçi yüksek düzeyde ama mutlak olmayan bir güvence sağlar. Bu tür sözleşmelerde denetçi, denetim raporunda makul güvence olarak tanımlanan pozitif bir açıklama yapar. Denetçi görüşünün şekillenmesi uygun ve yeterli miktarda denetim kanıtı elde edilmesine bağlıdır. Denetçi görüşü, sağladığı güvence ile finansal tabloların kredibilitesini artırır ama denetimde mutlak güvenceden söz etmek mümkün değildir. Çünkü, kişisel yargıya dayanması, test yönteminin kullanılması, muhasebe ve iç kontrol sisteminde sınırlamalar bulunması ve kanıtların çoğunun kesin kanıt olmasından çok ikna edici nitelikte olması gibi faktörler nedeniyle mutlak güvenceye ulaşılamaz.

Denetim benzeri hizmetlerde yapılan çalışmalar, denetim çalışmalarına göre daha sınırlı işlemlerden oluşmaktadır. Dolayısıyla bu tür sözleşmelerde verilen güvence düzeyi, denetim sözleşmesine göre daha düşüktür yada herhangi bir güvence yoktur.

Denetim benzeri hizmetlerden biri olan yüzeysel denetim sözleşmelerinde, denetçi görüşü orta düzeyde bir güvence sağlar. Bu tür sözleşmelerde açıklanan denetçi görüşü, negatif güvence olarak tanımlanan bir açıklamanın yapılmasını gerektirir. Burada negatif güvence teriminin kullanılmasının sebebi, sadece sonucun ifade edilme şekli ile ilgilidir. Diğer bir ifadeyle negatif güvence, olumsuz bir açıklama değil, sonucun açıklanmasında kullanılan terminolojiden kaynaklanan bir durumdur.

Kısmi denetim sözleşmelerinde denetçi, herhangi bir güvence ifade etmeden sadece fiili bulgularını raporlar. Bu raporun kullanıcıları, raporda yer alan işlemleri, bulguları ve sonuçları kendisi değerlendirir.

Düzenleme sözleşmelerinde ise denetçi, denetim hizmeti yerine muhasebecilik hizmeti yapar. Bu sözleşmeye göre düzenlenen bilgileri kullananlar, muhasebecinin yaptığı işlemlerden bazı yararlar elde etseler de, hazırlanan rapor herhangi bir güvence vermez.

iii) Çalışmanın amaçları açısından, finansal tabloların denetiminde amaç, bu tabloların tüm yönleriyle belirli bir finansal raporlama çerçevesine göre hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda bir görüş açıklaması için denetçiye olanak sağlamaktır. Denetçi bu

görüşünü “doğruyu vermektedir”, “gerçeği yansıtmaktadır” yada “tüm yönleriyle ile doğruyu göstermektedir” şeklindeki yada benzer şekillerdeki terimlerle ifade eder.¹¹⁵

Yüzeysel denetimin amacı ise, denetimde gerekli olan tüm kanıtlar elde edilmeden denetçinin görüş açıklamasına olanak sağlamaktır. Diğer bir ifade ile bu tür sözleşmelerde yapılan çalışmalar denetim teknikleri açısından sınırlıdır. Yüzeysel denetimde, güvenilir bir görüş sağlanması için gerekli olan araştırma işlemleri ve analitik işlemler yapılır. Bu tür sözleşmelerde kanıt toplanması, denetim becerisi ve denetim tekniklerinin uygulanması gerekirken, iç kontrol ve muhasebe sisteminin değerlendirilmesi, kayıtlara ait testlerin yapılması ve bilgi almaya yönelik diğer testlerin uygulanmasına gerek yoktur.

Yüzeysel denetim sözleşmelerinde bazı testler yapılmış olsa da istenilen amaca ulaşılması, denetim sözleşmesine göre daha düşüktür. Bu nedenle yüzeysel denetim raporunda verilen güvence düzeyi, denetim raporunda verilen güvence düzeyinden daha düşük olacaktır.

Kısmi denetim sözleşmelerinde, anlaşma yapılan herhangi bir konu hakkında denetim yapılır. Bu tür sözleşmelerde yapılan çalışmalar, denetimin konusu açısından sınırlıdır. Kısmi denetimde, denetçi herhangi bir görüş açıklamadan, denetim yaptığı konu hakkındaki fiili bulgularını raporlar. Denetimin konusu ile ilgisi olmayan taraflar, denetimin hangi amaçla yapıldığını bilmediğinden, raporun sonucunu yanlış yorumlayabilir. Bu nedenle, rapor yalnızca denetimin konusuna muhatap olanlarla sınırlıdır. Raporun kullanıcıları, denetçinin bulgularını kendi açılarından değerlendirir.

Düzenleme sözleşmesinde, denetçi bir muhasebeci olarak görev yapar ve denetimdeki mesleki deneyimini kullanır. Bu tür sözleşmelerde, muhasebeci, finansal bilgilerin toplanması, sınıflandırılması ve özetlenmesi için anlaşma yapar. Bu durum, finansal bilgilerin test uygulanması ihtiyacı olmayacak biçimde düzenlenmesini ve ayrıntılı verilerin anlaşılabilir ve yönetilebilir bir biçime dönüştürülmesini gerektirir. Yapılan işlemler planlı değildir ve muhasebecinin finansal tablolar hakkında herhangi bir görüş açıklamasına olanak tanımaz. Bununla birlikte, bu bilgileri kullananlar, muhasebecinin çalışmalarını mesleki beceri ve dikkat kullanarak yaptığını dikkate alarak, yapılan çalışma sonuçlarından bazı yararlar elde edebilirler.

¹¹⁵ Denetçi görüşünün, olumsuz, şartlı yada görüş bildirmekten kaçınma şeklinde olması halinde kullanılacak olan terimler farklı olacaktır.

Şekil 4-1'de denetim ve denetim benzeri hizmetler karşılaştırmalı olarak gösterilmiştir.

	Denetim	Denetim Benzeri Hizmetler		
Çalışmanın Niteliği	Denetim	Yüzeysel Denetim	Kısmi Denetim	Düzenleme
Denetçi Tarafından Sağlanan Güvence Seviyesi	Yüksek, Ama Mutlak Olmayan Güvence	Orta Düzeyde Güvence	Güvence Yok	Güvence Yok
Raporun Sağladığı Yarar	Denetçi Görüşünde Pozitif Güvence	Denetçi Görüşünde Negatif Güvence	İncelenen Konudaki Fiili Bulgular	Düzenlenmiş Bilgilerin Tanımlanması

Şekil 4-1: Denetim ve Denetim Benzeri Hizmetlerin Karşılaştırılması

IFAC tarafından yayınlanan standartlar, denetim ve denetim benzeri hizmetleri kapsamaktadır. Bu nedenle, bu standartlar vergi danışmanlığı, finansal danışmanlık ve muhasebe müşavirliği gibi diğer hizmetlere uygulanmaz.

Finansal bilgiler, yukarıda belirtilen şekillerde bir rapora bağlandığı zaman, denetçi¹¹⁶ kendi adının finansal bilgilerle birlikte kullanılmasına izin verir. Denetçi adının kullanılmasına izin vermemişse, üçüncü kişiler denetçinin sorumluluğu olmadığını varsayabilir. Denetçinin adı, denetlenen işletme tarafından uygun olmayan bir şekilde kullanılırsa, denetçi, işletme yönetiminden yapılanların durdurulması ve bu durumun yaratacağı hukuki sonuçların dikkate alınmasını isteyecektir.

2. SORUMLULUKLAR

Standartların ikinci bölümünde işletme yönetiminin sorumlulukları ile denetçinin sorumlulukları ele alınmıştır. Bu sorumluluklar denetim sürecinin başından sonuna kadar varolan ve koşullara göre doğabilecek olan sorumluluklardır. Sorumluluklar başlığı altında yer alan standartlar, aşağıdaki gibi kodlanmıştır.

- 200 Denetimin Amacı ve Genel İlkeleri
- 210 Denetim Sözleşmelerinin Koşulları
- 220 Denetim Çalışmasında Kalite Kontrolü

¹¹⁶ Burada ifade edilen denetçi terimi düzenleme sözleşmesini icra eden muhasebeciyi de kapsamaktadır.

- 230 Belgelendirme
- 240 Hata ve Hile
- 250 Finansal Tabloların Denetiminde Yasal Düzenlemelerin Dikkate Alınması
- 260 Denetim Sorunlarının Yönetime Bildirilmesi

2.1. ISA-200 : Denetimin Amacı ve Genel İlkeleri

Bu standartta; denetimin amacı, genel ilkeleri, konusu, denetimin sağladığı güvence ve denetimden doğan sorumlulukları ele almıştır.

2.1.1. Denetimin Amacı

Finansal tabloların denetlenmesinin amacı, bu tabloların tüm önemli yönleriyle belirlenmiş bir finansal raporlama çerçevesine göre hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda bir görüş açıklaması için denetçiye imkan sağlamaktır.¹¹⁷ Finansal tabloların denetlenmesi, bu tabloların düzeltildiği yada doğru olduğu anlamına gelmez. Çünkü, denetçinin finansal tabloların düzeltilmesi ilgili herhangi bir yükümlülüğü yoktur. Denetim, finansal tabloların kredibilitelerini artırır. Ancak raporun kullanıcıları işletme sorunlarının çözülmesinde, rapordaki görüşün yeterli ve etkin bir görüş olduğunu düşünmezler. Diğer bir ifade ile denetçi görüşü, işletmenin sorunlarını çözmesi için yol gösteren bir görüş değildir.

Denetçi finansal tabloların doğruluğunu, belirli bir raporlama çerçevesine göre belirlemektedir. Bu anlamda finansal tabloların denetimi, bir uygunluk denetimidir. Burada ifade edilen finansal raporlama çerçevesi ile Uluslararası Muhasebe Standartları, ulusal muhasebe standartları yada finansal raporlamada kullanılabilir nitelikte olan bir başka raporlama çerçevesi kastedilmektedir.

2.1.2. Denetimin Genel İlkeleri

Denetimin genel ilkeleri olarak kabul edilen mesleki kurallar, IFAC tarafından mesleğin etik kuralları olarak ayrıca yayınlanmıştır. Standartlar denetçinin bu kurallara uyma zorunluluğunu “Denetçi, IFAC tarafından yayınlanan “Muhasebe Mesleği Ahlak Kuralları”na

¹¹⁷ ISAs-200.02

uymalıdır”¹¹⁸ şeklinde bir ifadeyle belirtmiştir. Söz konusu etik kurallar, üç bölümden oluşmaktadır.

A Grubu : Bu grupta yer alan kurallar tüm meslek mensuplarına uygulanabilir.

B Grubu : Bu grupta yer alan kurallar serbest çalışan meslek mensuplarına uygulanır.

C Grubu : Bu grupta yer alan kurallar ise bir işverene bağımlı olarak çalışan meslek mensuplarına uygulanır.

Denetçinin mesleki sorumluluklarını yerine getirirken dikkate alması gereken ahlaki ilkeler şunlardır.

- i) Bağımsızlık.
- ii) Dürüstlük.
- iii) Tarafsızlık.
- iv) Mesleki Yeterlilik ve Dikkatli Olma.
- v) Sır Saklama.
- vi) Mesleki Davranış.
- vii) Teknik Standartlar.

Dikkat edilirse burada yer alan ilkelere bir denetçinin asgari özellikleri sıralanmaktadır. Ahlaki ilkeler denilmesinin nedeni, söz konusu özelliklerin kişiye yönelik olmasıdır. Standartlar, denetimin temel ilkelerini ve yapılması gereken işlemleri açıklarken, bu kurallara atıf yaparak standartlarla meslek kurallarını birbirine bağlamıştır.

Denetçinin önemli özelliklerinden biri de mesleki şüpheciliktir. Nitekim bu şüphecilik standartlarda “Denetçi, finansal tablolarda önemli yanlışlıklara neden olan koşulların farkına varan mesleki şüphecilik tavrı ile denetimi planlamalı ve yapmalıdır”¹¹⁹ şeklinde bir ifadeyle belirtilmiştir. Örneğin, denetçi yönetiminden alınan bilgi ve belgelerin mutlak surette doğru olduğunu kabul eden bir tavır içinde olmamalı ve bunlarda yanlışlıklar olabileceğini destekleyen kanıtlar bulmalıdır.

¹¹⁸ ISAs-200.04

2.1.3. Denetimin Konusu

“Denetimin Konusu” terimi, denetimden beklenen amaca ulaşmak için yapılması gereken işlemleri ifade etmektedir. ISAs'na göre, denetimin yürütülmesi için gerekli olan işlemler; ISAs, yasalar, yönetmelikler, konu ile ilgili mesleki kuruluşların kuralları, denetim sözleşmesinin koşulları ve raporlama kuralları göz önünde bulundurularak denetçi tarafından belirlenir.¹²⁰

2.1.4. Denetimin Sağladığı Güvence

Güvence, denetçinin karara varması için gerekli olan denetim kanıtlarının toplanmasına ilişkin bir kavramdır ve tüm denetim işlemleri ile bağlantılıdır. ISAs'na göre denetim, finansal tabloların bir bütün olarak önemli yanlışlıklar içermediği konusunda makul bir güvence sağlamak için planlanır.

Hile ve hataların ortaya çıkartılmasında denetçinin yeteneği etkilidir. Yetenek sübjektif bir kavramdır ve kişiye göre değişebilir. Bu sübjektiflik nedeniyle denetimde doğal olarak sınırlamalar bulunmaktadır. Bu sınırlamalar; denetimde test yönteminin kullanılması, iç kontrol ve muhasebe sisteminde sınırlamalar bulunması ve denetim kanıtlarının çoğunun kesin kanıt olmamasından kaynaklanır. Denetçi tarafından görüş açıklamak için yapılan çalışmalar belirli bir yargı süzgecinden geçmektedir. Bu yargı, toplanan denetim kanıtlarına göre şekillenir. Diğer bir ifade ile denetçi, denetim sürecini belirlerken elde ettiği kanıtları değerlendirerek kendine bir yol çizer.

ISAs, beklenenin ötesinde yanlışlık olma riskinin arttığı olağandışı durumları ve denetim kanıtlarının yeterli olmasını sağlayacak işlemleri açıkça tanımlamıştır. Bu durumlar ve işlemler, çalışmanın sonraki bölümlerinde ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

¹¹⁹ ISAs-200.06

¹²⁰ ISAs-200.07

2.1.5. Finansal Tablolardan Doğan Sorumluluk

Finansal tabloların hazırlanması ve sunulması sorumluluğu işletme yönetimine aittir. Finansal tabloların denetlenmiş olması yönetimin sorumluluğunu azaltmaz. Denetçinin sorumluluğu sadece, finansal tablolar hakkında bir görüş oluşturmak ve açıklamaktır.

2.1.6. Türkiye’de Denetimin Amacı

Çalışmamızda Türkiye uygulamalarında yer alan iki farklı denetim türü ele alınmıştır. Bunlardan ilki 3568 Sayılı Yasa kapsamında yapılan tasdik işlemleri, diğeri de 2499 Sayılı Yasa kapsamında yapılan bağımsız denetim işlemleridir.

Tasdik işlemlerinin amacı daha çok vergi matrahının doğrulanmasına yöneliktir. Dolayısıyla tasdik işlemlerinde YMM’lerin açıkladığı görüşün muhatabı genellikle vergi daireleridir ve burada açıklanan görüş YMM’leri bağlamaktadır.

Bağımsız denetim işlemlerinde denetimin amacı ise bağımsız denetçinin finansal tablolar hakkında bir görüş açıklamasına olanak sağlamaktır. Bu anlamda 2499 Sayılı Yasada belirtilen amaç ile ISAs’nda belirtilen amaç birbiri ile örtüşmektedir. Fakat ülkemizde yapılan bağımsız denetimler genellikle yasal zorunluluktan kaynaklandığı için, yapılan bağımsız denetimlerin gizli amacının, yasal yükümlülüğün yerine getirilmesi olduğu söylenebilir. Çünkü bağımsız denetim yaptıran kurumların bir çoğunda denetim ücretleri pazarlık konusu yapılmakta, yapılan denetimin kalitesi yerine, denetimin maliyeti en geçerli kıstas olarak kullanılmaktadır. Diğer yandan bağımsız denetim kuruluşları yeteri kadar denetlenemediği ve yasada herhangi bir yaptırım yer almadığı için, yapılan denetimler şekilsel olarak kalmakta, yayınlanan raporun formatı dışında standartlara uyulduğu gözlenememektedir.

2.2. ISA-210 : Denetim Sözleşmelerinin Koşulları

Denetim çalışmasının yapılabilmesi için, her şeyden önce denetçi ile müşteri arasında bir sözleşme olmalı ve sözleşme koşullarında anlaşma sağlanmalıdır.¹²¹ Bu standartta, anlaşmanın zemini oluşturan denetim teklif mektupları ile sürekli denetimlerde ve sözleşmede bir değişiklik olması durumlarında teklif mektuplarının nasıl düzenleneceği konusu ele alınmıştır.

¹²¹ ISAs-210.02

2.2.1. Denetim Teklif Mektupları

ISAs, denetim teklif mektuplarının yazılı bir şekilde düzenlenmesini ve bu mektuplarda anlaşma sağlanan koşulların yer alması gerektiğini açıkça belirtmiştir. Diğer taraftan yapılan bir sözleşme birden fazla hizmeti kapsayacaksa, ISAs her bir hizmet için ayrı ayrı teklif mektubu verilmesini önermiştir. Nitekim, vergi, muhasebe yada yönetim danışmanlığı gibi hizmetleri içeren koşulların sözleşmeye dahil edilmesi durumunda, teklif mektuplarının her bir hizmet için ayrı ayrı düzenlenmesi yaklaşımı ISAs'da benimsenen bir yaklaşımdır.

Bazı ülkelerde, denetimin konusu, amacı ve denetçinin yükümlülükleri yasalar tarafından belirlenmektedir. Koşullar yasalarla belirlenmiş olsa bile, denetçinin müşterileri için teklif mektubu düzenlemesi yararlı olacaktır. Çünkü sözleşme yapılmasından önce bir teklif mektubu gönderilmesi, sözleşme ile ilgili olarak yanlış anlamaları önleyeceği için hem müşterinin hem de denetçinin yararınadır.

Teklif mektubunun kapsamı ve şekli, işin yapısı ve kapsamına göre her müşteri için farklı belirlenebilir. Diğer bir ifade ile teklif mektupları müşteriye göre değişen bir esneklikte olabilir. Ancak teklif mektuplarında asgari aşağıda belirtilen bilgiler yer almalıdır.

- i) Finansal tabloların denetlenmesinin amacı.
- ii) Finansal tablolar hakkında yönetimin sorumluluğu.
- iii) Denetimin konusu.
- iv) Uygulanması gereken mevzuat hükümleri yada denetçiyi bağlayan mesleki bildiriler.
- v) Denetim raporunun verilme şekli.
- vi) Denetimde yer alacak sınırlamalar.
- vii) Her türlü kayıt, belge ve bilgilere sınırlama olmaksızın giriş koşulu.

Gerek görülmesi halinde, teklif mektubuna aşağıda belirtilen hususlar da ayrıca eklenebilir.

- i) Denetim planına ilişkin bilgiler.
- ii) Denetim ile ilgili olarak yapılacak işlemlerde yönetimden vekalet alınması.
- iii) Müşterinin teklifi kabul ettiğini ve sözleşme şartlarını onayladığını belirtmesi.
- iv) Müşterinin denetçiden istediği diğer bilgiler yada raporlar.

- v) Hesaplanan ücretlerin ve ödeme şeklinin esasları.
- vi) Denetimde yer alan diğer denetçilere ve uzmanlara ilişkin bilgiler.
- vii) İç denetçi ve işletme personelinden yararlanılmasına ilişkin bilgiler.
- viii) Varsa, bir önceki denetimin durumu hakkındaki bilgiler.
- ix) Önceden denetim yapılmış olması durumunda denetçi sorumluluğunun sınırlandırılması.
- x) Diğer hususlar.

Denetlenen işletme ile birlikte, onun şubeleri yada iştirakleri de denetleniyorsa, denetçinin ayrı ayrı teklif mektubu verip vermemesi kararını, şubeleri ve iştirakleri kimlerin denetlediğine, onlar için ayrı ayrı denetim raporu yayınlanıp yayınlanmayacağına, yasal koşullara, diğer denetçilerin yapacağı çalışmaların niteliğine, iştirak oranlarına ve şube ve iştiraklerin yönetimlerinin ana işletmeden bağımsızlık derecesine göre belirler.

2.2.2. Sürekli Denetimlerde Teklif Mektupları

Süreklilik, denetlenen işletmenin daha önceki yılda yada yıllarda aynı denetçi tarafından denetlenmiş olması durumunu belirtmektedir. Sürekli denetimlerde, denetçinin önceki anlaşma koşullarının yeniden gözden geçirilmesine gerek olup olmadığını ve mevcut anlaşma koşullarının müşteriye tekrar hatırlatılmasına ihtiyaç olup olmadığını dikkate alması gerekir.¹²²

Her dönem için yeni bir teklif mektubu gönderilmesine gerek yoktur. Ancak, sözleşme koşullarında bir değişiklik olması halinde yeni bir teklif mektubu gönderilmelidir. Örneğin; müşterinin denetimin konusunu ve amacını anlamamış olması, ek olarak konulan yada değiştirilen herhangi bir koşulun bulunması, işletme yönetiminde değişiklik olması, işletmenin faaliyetinde yada yapısında önemli bir değişiklik olması ve yasal koşulların bulunması gibi durumlarda sözleşme yeniden yapılmalıdır.

¹²² ISAs-210.10

2.2.3. Sözleşmede Bir Değişikliğin Kabul Edilmesi

Denetçi, görüşünde güvence sağlamak için sözleşmenin yapılmasından önce koşullarda bir değişiklik yapılmasını istemişse, değişiklik nedeniyle yapılacak olan işlemlerin uygunluğunu da göz önünde bulundurmalıdır.¹²³

Denetçinin anlaşmada bir değişikliğe gitmesi; görevin icaplarını etkileyen koşullarda bir değişiklik olması, başlangıçta istenen denetimin yada denetim benzeri hizmetlerin yapısında bir yanlış anlama olması veya denetimin konusunda bir sınırlama olması sonucunu doğurabilir. Bu nedenle denetçi değişiklik talebinin ortaya çıkardığı sonuçları, özellikle anlaşmanın konusunda bir sınırlamaya neden olan sonuçları dikkatli bir şekilde hesaba katmalıdır.

İşletmenin ihtiyaçlarını etkileyen yada başlangıçta istenen görevi değiştiren bir değişiklik, genellikle anlaşmada değişiklik yapılması için de makul bir gerekçedir. Değişiklik ihtiyacının olup olmadığının belirlenmesinde, değişikliğin sonuçları dikkate alınmalıdır. Yapılacak olan değişiklik, uygun olmayan bilgileri doğru bilgiler gibi gösteriyorsa, anlaşmada herhangi bir değişiklik yapılmamalıdır. Ayrıca değişikliklerin yaratacağı yasal yükümlülükler de dikkate alınmalıdır.

Anlaşmada değişiklik yapılmasının makul bir gerekçesi varsa ve değiştirilen anlaşma ISAs'na uygun olarak denetim yapılmasını sağlıyorsa, denetçi raporu yeniden düzenlenen anlaşma koşullarına göre verilir. Böyle durumlarda bir karışıklığa meydan vermemek için, ilk sözleşmeye ilişkin bilgiler raporda yer almamalıdır. Bunun istisnası, kısmi denetim sözleşmeleri ve raporun normal bölümlerinde yer alan genel bilgilerdir. Çünkü kısmi denetim sözleşmelerinde denetim konu itibarıyla sınırlıdır. Denetimin konusunda bir değişikliğe gidilmesi durumunda bu hususun açıkça belirtilmesi gerekir. Diğer yandan işletmeye ait genel bilgiler zaten raporun bir parçası olarak yerini alacaktır.

Sözleşme koşullarının değiştirilmesi durumunda, denetçi ile müşteri arasında yeni koşullarda da mutabakat sağlanmalıdır.¹²⁴ Değişiklik yapılması mutlak surette makul bir

¹²³ ISAs-210.12

¹²⁴ ISAs-210.17

gerekçeye dayandırılmalıdır. Makul bir gerekçenin olmadığı yerlerde, denetçi anlaşmada herhangi bir değişiklik yapmamalıdır.¹²⁵

Sözleşmede bir değişiklik yapılması için denetçi ile müşteri arasında mutabakat sağlanması olanağı yoksa ve orijinal anlaşma da sürdürülemiyorsa, denetçinin sözleşmedeki yükümlülüklerini dikkate alarak anlaşmadan geri çekilmesi gerekir.¹²⁶

2.2.4. Türkiye’de Denetim Sözleşmelerinin Koşulları

Ülkemizde yapılan denetim sözleşmeleri de yazılı şekle tabidir. Hatta YMM sözleşmeleri hazır bir form şeklindedir. 2499 Sayılı Yasa kapsamındaki bağımsız denetimlerde denetim sözleşmesinin şekli serbest bırakılmıştır. Ancak bağımsız denetim sözleşmelerinde yer alması gereken asgari unsurlar ilgili tebliğde açıkça sayılmıştır. Ülkemizde yapılan sözleşmeler genel hatları itibarıyla ISAs’na uygundur. Çalışmanın önceki bölümlerinde bu hususlar belirtildiği için burada tekrar etmekte yarar görmemekteyiz. Fakat ülkemiz uygulamalarında sözleşmelerde değişiklik yapılması durumu ele alınmamıştır. Uygulama sözleşmenin bir defa yapılması ve bu sözleşme koşullarının değişmemesi yönünde gelişmiştir.

Ülkemiz uygulamalarının ISAs’dan ayrıldığı bir başka nokta da sözleşmelerin her dönem için yeniden yapılmasıdır. Oysa ISAs bu konuda denetçiye bir esneklik tanımış, sürekli denetimlerde her yıl yeniden sözleşme yapılmasına gerek görmemiştir.

2.3. ISA-220 : Denetim Çalışmalarında Kalite Kontrolü

Bu standartta hem denetim firmalarında hem de bireysel denetimlerde kalite kontrolünün nasıl sağlanacağı ele alınmıştır. Denetçi, denetimde en son sorumluluğa sahip olan kişidir. Denetim firması ise denetim hizmetleri sağlayan çok ortaklı bir şirketi yada tek bir serbest meslek erbabına ait olan bir işletmeyi ifade etmektedir. Hem kurumsal düzeydeki denetimlerde hem de bireysel düzeydeki denetimlerde, kalite kontrol politikaları ve işlemleri yerine getirilmelidir.¹²⁷

¹²⁵ ISAs-210.18

¹²⁶ ISAs-210.19

¹²⁷ ISAs-220.02

2.3.1. Denetim Firmalarında Kalite Kontrolü

Bir denetim firmasının denetimin bir bütün olarak ISAs'na, ilgili ulusal standartlara ve uygulamalara göre yapılmasını garantiye almak için, kalite kontrol politikaları oluşturması ve uygulaması gerekir.¹²⁸ Kalite kontrol politikaları ve işlemlerinin yapısı, firmanın yapısı ve büyüklüğü, coğrafi yaygınlığı, organizasyonu ve maliyet/fayda analizleri gibi faktörlere bağlıdır. Bu nedenle bireysel olarak benimsenen politikalar ve işlemler, denetim firmaları tarafından benimsenen politikalardan ve işlemlerden farklı olacaktır. Kalite kontrol politikalarının amacı genel olarak aşağıdaki hususları kapsar.

- i) Mesleki İcaplar¹²⁹ : Firmadaki personel; bağımsızlık, dürüstlük, tarafsızlık, ve mesleki davranış ilkelerine bağlı kalmalıdır.
- ii) Deneyim ve Beceri : Firmanın, mesleki yeterliliğe ve teknik standartlara ulaşan personele olanak tanınması gereklidir.
- iii) Görevlendirme : Denetim çalışmasında teknik eğitimi ve yeterliliği olan personel görevlendirilmelidir.
- iv) Yetki Verme : Kalite standartları yerine getirilerek yapılan çalışmaların makul bir güvence sağlaması için, denetimin tüm aşamalarında çalışmaların gözden geçirilmesi, yönetimi ve denetimi yapılmalıdır.
- v) Danışma : Gerektiğinde, işletmenin içinden yada dışından uzman kişilere başvurulmalıdır.
- vi) Müşterilerin Kabul Edilmesi ve Reddedilmesi : Müşteri beklentilerinin belirlenmesi için mevcut müşterilerin sürekli olarak incelenmesi gereklidir. Bir müşterinin kabul edilmesi yada reddedilmesi için, firmanın bağımsızlığı ve yeteneği ile müşteri yönetiminin dürüstlüğü göz önünde bulundurulmalıdır.
- vii) İzleme : Kalite kontrol politikaları ve işlemleri, sürekli verimlilik ve faaliyetlerin etkinliği için izlenmelidir.

Firmanın sadece politikaları belirlemesi bir şey ifade etmez. Aynı zamanda bu politikaların anlaşılmasını ve uygulanmasını sağlayacak bir tarzda kendi personeline ulaştırması gereklidir.¹³⁰

¹²⁸ ISAs-220.04

¹²⁹ IFAC tarafından yayınlanan “Muhasebe Mesleği Ahlak Kuralları” nı ifade etmektedir.

2.3.2. Bireysel Denetimde Kalite Kontrolü

Bireysel denetimdeki kalite kontrol politikaları ve işlemleri, bir ekip çalışması olarak gerçekleştirilecek denetim çalışmalarında sorumluluğu alan denetçinin kendi ekibine uygulayacağı kontrol işlemlerini ifade eder. Firmanın genel kalite kontrol politikaları, bireysel denetimlere de uygulanmalıdır.¹³¹ Her yardımcı personel kontrol edilirken uygulanacak olan yönetim, denetim ve incelemenin miktarı, ekipte görevli olanların mesleki yeterliliği ve yeteneği dikkate alınarak tespit edilir.

Bunun için yardımcılar öncelikle verilen talimata uygun olarak görevlendirilir. Görevlendirme yapılırken, yardımcılara kendi sorumlulukları ve yaptıkları işlemlerin amaçları bildirilmelidir.

Sonraki aşamada yardımcılar gözlenmelidir. Denetimin ilerlemesine paralel olarak, tüm denetim planı ve programı gözden geçirilir ve gerekli görülen hallerde uygun değişiklikler yapılır. Bu değişiklikler yapılırken denetim planı ve programının bir sonucu olarak yapılmış olsa bile, kontrol riski ve doğal risk yeniden değerlendirilir. Bu sırada personel ile denetimde kullanılan danışmanlar arasında oluşan mesleki yargı farklılıklarına çözüm getirilir.

Son aşamada her yardımcı tarafından yapılan çalışmalar, en azından eşit düzeydeki bir başka personel tarafından yeniden incelenir. Denetimin yeniden incelenmesi, özellikle karmaşık denetimlerin yapılması durumlarında normal denetim personelinin dışında kişilerin çalıştırılmasını gerektirebilir.

2.3.3. Türkiye’de Kalite Kontrolü

Ülkemizde denetim firmaları ya YMM şirketi, ya bağımsız denetim şirketi yada her ikisinin aynı çatı altında toplandığı şirketler şeklinde organize olmaktadır. Ancak mevcut organizasyonlarda kurumsallaşma yeterli düzeyde olmadığı için kalite kontrol politikaları da yeterli düzeyde oluşmamaktadır. Kurumsallaşmayı sağlamış olan birkaç denetim firması dışında işler genellikle usta-çırak ilişkisi çerçevesinde yürütülmektedir.

¹³⁰ ISAs-220.07

¹³¹ ISAs-220.08

Mevzuatımızda meslek adaylarının yetiştirilmesine gereken önem verilmiştir. Meslek ünvanı alabilmek hem belirli bir süre deneyime, hem de istisnalar dışında meslek sınavlarına bağlanmıştır. Meslek mensubu olabilmenin şartları oldukça zor olmasına rağmen, denetimde yeterli kalitenin neden sağlanamadığı sorusunun üzerinde ayrıca durulması gerekir.

Bu sorunun cevabında akla gelen önemli nedenleri şu şekilde sıralamak mümkündür.

- i) Denetim yapan şirketlerde ve denetim yaptıran şirketlerde kurumsallaşma yeterli düzeyde değildir.
- ii) Meslek adaylarının iyi yetiştirilmesi için gereken özen gösterilmemekte, stajyer elemanlar ucuz ve mahkum iş gücü olarak kullanılmaktadır.
- iii) Denetim yapan kişiler uygun bilgi ve tecrübe donanımına sahip değildir.
- iv) Bazı meslek mensupları meslek ünvanını kolaylıkla elde etmekte ve bu nedenle meslek mensupları arasında haksız rekabet yaşanmaktadır.
- v) İşletme yöneticileri muhasebe ve denetimin öneminin henüz yeterince farkında değildir. Bu nedenle denetimde kalite aramak yerine, denetimin maliyeti ölçü olarak kullanılmaktadırlar.
- vi) Denetim, devlet ile karşı karşıya gelmemek için yaptırılmaktadır.
- vii) Meslek örgütlerinin yada yetkili mercilerin, denetim firmalarını denetlemesi yeterli ve etkin değildir.

Bu nedenleri çoğaltmak mümkündür. Mevzuatımızda denetimin kalitesine yönelik olarak düzenlemeler bulunmasına rağmen, uygulamada belirli bir kalitenin sağlanamaması, düzenleme eksikliğini değil, denetim ve yaptırım eksikliğini akla getirmektedir.

Uluslararası Standartlarda, denetçinin mesleki sorumluluklarını yerine getirirken dikkate alacağı ahlâki ilkelerden bahsedilmektedir. Bu ilkeler arasında, mesleki yeterlilik ve teknik standartlar olarak ifade edilen ve denetçinin bilgi ve becerisini değerlendirmeye yönelik ilkelerde bulunmaktadır.

Uluslararası standartlar mesleki yeterlilik konusunda sınırları kesin çizgilerle saptanmış ölçüler koymamış, genel ilkeyi tespit etmiştir. Bu ilke, denetçinin denetimi yürütebilecek düzeyde bilgi ve beceriye sahip olmasını gerektirir. Denetçinin sadece gerekli teknik eğitimi almış olması, denetim yapma sorumluluğunu alması için yeterli değildir. Çünkü denetim aynı zamanda bir tecrübe işidir. Yapılan denetim çalışmaları ile sağlanan tecrübe, bir

birikim sonucu oluşur. Değişik firmalarda, değişik şekillerde karşılaşılan durumlar, denetimin yapılması sırasında denetçinin hangi hususlara dikkat edeceği konusunda bir yol çizer.

Uluslararası standartların mesleki yeterlilik konusunda kesin ölçülerle belirlenmiş bağlayıcı hükümler koymaması yerinde bir yaklaşımdır. Çünkü, tüm ülkelerin aynı eğitim ve öğretim sistemine sahip olmaması, teknolojik gelişmelerin ülkeden ülkeye değişmesi, denetim konusundaki örgütlenme yapılarının farklı olması, muhasebe ve denetimi ilgilendiren konularda mevzuat hükümlerinin farklılıklar içermesi...vs nedenlerle denetçilerin mesleki yeterliliği hakkında kesin bir ölçü saptamak çok zordur. Dolayısıyla ölçünün genel bir ilke olarak konulması ve ülkelere bu konuda esneklik tanınması tutarlı ve doğru bir yaklaşımdır.

Uluslararası standartları dikkate alan ülkeler, kimlerin denetçi olacağını belirlerken sınırları kesin çizgilerle belirlenmiş ölçüler koyabilirler. Bu husustaki yaygın uygulama aşağıda belirtilen üç nokta etrafında toplanmaktadır.

- i) Eğitim.
- ii) Deneyim.
- iii) Sınav.

Denetçilerde aranan ilk özellik mesleki konuda belirli bir eğitimin alınmış olmasıdır. Ülkeden ülkeye farklı eğitim düzeyleri olmasına rağmen, çoğunlukla istenilen eğitim düzeyi mesleki konuda yüksek eğitimin alınmış olmasıdır.

Denetçilerde aranan ikinci özellik mesleki deneyimdir. Mesleki deneyim, mesleki alanda edinilen bilgi ve becerinin bir ölçüsüdür. Kişilerin mesleki alanda yüksek eğitim yapmış olması, mesleğin icra edilmesi için tek başına yeterli değildir. Çünkü bir firmanın finansal tabloları hakkında bir görüş açıklamak için o firmanın yapısını, faaliyetini ve içinde bulunduğu koşulları anlayacak ve kavrayacak kadar bir bilgi birikiminin olması ve denetim sırasında izlenecek yolun belirlenmesi için gereken tecrübenin elde edilmiş olması gerekir. Örneğin, bir bankanın yada sigorta şirketinin yapısını, faaliyetini ve içinde bulunduğu koşulları bilmeyen bir kişiden, bu alanlardaki firmaları denetlemesini beklemek hayalci bir yaklaşım olur. Denetim yapılmış olsa da denetimin istenilen amaca ulaştığı söylenemez.

Mesleki deneyimin sınırları bazı ülkelerde kesin çizgilerle belirlenmiştir. Ülkeden ülkeye değişik olarak belirlenmiş bu sınırlar, çoğunlukla iki yada üç yıllık mesleki faaliyette bulunma şeklindedir. Staj dönemi denilen bu süre içinde denetim elemanı tek başına

denetimin sorumluluğunu alamaz. Tecrübeli birinin gözetiminde yardımcı olarak görevlendirilir.

Denetçilerde aranılan üçüncü özellik, meslek sınavını başarmış olma şartıdır. Denetçinin gerekli mesleki eğitimi aldıktan sonra ve gerekli tecrübeye ulaştıktan sonra mesleki yeterliliğini ispatlaması gerekir. Bu konuda yapılan sınavlarda ülkeden ülkeye farklı biçimlerde olabilmektedir. Bazı ülkelerde sınavı meslek örgütleri yapmakta, bazı ülkelerde ise bu tespit denetim firmaları tarafından yapılmaktadır.

Sınavların mesleğin başlangıcında bir kez yapılması ülkeler arasında yaygın olan bir uygulamadır. Ancak mesleki yeterlilik denetçinin her zaman taşıması gereken bir özellik olduğuna göre, mesleki yeterliliğin belirli periyotlarla tekrar ölçülmesinde fayda vardır. Çünkü, denetim ve muhasebe ekonomik gelişmelere ve değişmelere çok duyarlı olan faaliyet konularıdır. Diğer bir ifade ile bu meslekler statik değil, dinamik mesleklerdir. Dolayısıyla meslek mensuplarının da bu dinamizme ayak uydurması ve sürekli olarak kendilerini yenilemesi gerekir. Mesleğin dinamizmine ayak uyduramayan kişilerin tekrar mesleki yeterliliği kazanıncaya kadar meslekle ilgili faaliyette bulunmaması gerekir. Ancak bu hususa hemen hemen tüm ülkeler gereken önemi vermemektedir.

Ülkemizde bağımsız denetim, denetim firmaları tarafından yerine getirilmektedir. Meslek mensuplarının belirlenmesinde eğitim, staj ve sınav aranılan koşullardır.

3568 Sayılı Yasa, denetim yetkisi alabilen SMMM ve YMM'lerin genel ve özel şartlarını belirlemiştir. Bu konu, çalışmamızın ikinci bölümünde ayrıntılı olarak ele alındığı için burada tekrar açıklanmayacaktır. Ancak 3568 Sayılı Yasanın koyduğu ölçülerin, mesleki yeterlilik konusunda gerekli zemini hazırlayıp hazırlamadığını ele almak gerekir.

3568 Sayılı Yasa, denetim yapma yetkisine sahip olan meslek mensuplarını, SMMM'ler ve YMM'ler olarak belirlemiştir. Söz konusu unvanları elde edebilmenin ilk şartı mesleki konularda yüksek eğitim yapmış olma şartıdır. 3568 Sayılı Yasanın 5. Maddesinde "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 yükseköğretim kurumlarından, en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber, burada belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak," şeklinde bir ifade

kullanılarak kapsama giren eğitim alanları belirlenmiştir. Yasanın belirlediği yüksek eğitim alanları o kadar geniş ki meslek ile hiç ilgisi olmayan kişilerde bu unvanları alabilirler. Bu noktada staj süresinin eğitim eksikliğini kapatabileceği ve sınavın bu konuda bir önleyici faktör olduğu düşünülebilir. Fakat yasanın diğer maddelerinde staj ve sınav şartı da sulandırıldığı için, meslekle ilgisi olmayan bir kişinin kolaylıkla söz konusu unvanları alması mümkündür. Örneğin bir ceza hukuku profesörünün yada bir anayasa hukuku profesörünün YMM olmasını ve mesleği icra etmesini engelleyebilecek herhangi bir hüküm yoktur. Burada söz konusu kişilerin piyasa koşulları içinde elimine olacağı ve gerçekte bu mesleği icra edemeyeceği ileri sürülebilir. Fakat bu yaklaşım fazlasıyla iyi niyetli ve Türkiye koşullarına uygun bir yaklaşım değildir. Mesleki bilgisi ve deneyimi olmadığı halde, kişilerin bu mesleği değişik şekillerde icra ettiği unutulmamalıdır.

3568 Sayılı Yasa, SMMM olabilmenin özel şartları arasında 2 yıllık staj süresini zorunlu tutmuştur. Mesleki deneyimin sağlanmasını amaçlayan bu staj süresi, uygun bir süredir. Ancak stajın bütün aday meslek mensupları için gerekli özen ve ciddiyet içinde sürdürüldüğünü söylemek pek mümkün değildir. Sigorta primlerini ve vergilerini kendisi karşılayarak staj sürelerini dolduran aday meslek mensupları olduğu gibi, mesleki yeterliliği tartışılır bir meslek mensubunun yanında ucuz işgücü olarak kullanılan stajyerler bulunmaktadır. Staj konusundaki aksaklıkların giderilmesi için meslek örgütlerinin denetim birimlerini harekete geçirmesi ve konuda yeterli tedbirleri alması gereklidir.

Meslek mensubu olabilmenin üçüncü koşulu meslek sınavını geçmiş olma şartıdır. Yapılan sınavların objektif ve ölçücü nitelikte olması zorunludur. Bu konuda meslek örgütlerinin kuruluş aşamasında gösterdiği özen ve ciddiyeti, günümüzde görmek mümkün değildir. Çünkü meslek örgütleri amaçları dışında kullanılmaktadır. Mevcut örgüt yöneticileri mesleği geliştirip toplumda lâayık olduğu değere katkı yapmak yerine, örgüt yöneticiliğini politik amaçlar için kullanmaktadırlar.

Diğer taraftan 3568 Sayılı Yasanın ilk çıktığı tarihlerde kazanılmış hak düşüncesi ile bazı kişilere doğrudan unvan verilmesi hatalı bir uygulama olmuştur. Yasanın geçici maddeleri ile bu hakları elde edenler, haksız rekabete neden olmakta ve gerçek anlamda mesleği icra edenlerin hak ettikleri kazanımları elde etmesini engellemektedirler. Yasanın başlangıçta meydana getirdiği bu hatalı oluşum, meslek mensuplarının belirli periyotlarla tekrar sınava tabi tutulmaları ile giderilebilir. Meslek dinamik bir meslek olduğu için,

mesleğin gelişimine ve yeniliklerine ayak uyduramayanların bu meslekten elimine olması ve bu konuda doğan haksız rekabetin önlenmesi gerekir.

Uluslararası standartların ortaya koyduğu ilkeler açısından, 3568 Sayılı Yasa çelişkili değildir. Ancak yasanın uygulanışında, söz konusu ilkelere uygun davranıldığı söylenemez. Demokrasinin kağıt üzerinde olması ile gerçek demokrasi arasında farklılıklar olduğu gibi, mesleki ilkelerin sadece kağıt üzerinde kalması ve uygulamanın gerçekte olması gerekenden uzaklaşması, mesleki ilkelerin ve standartların bulunduğu ve uygulandığı anlamına gelmez.

2499 Sayılı Yasa, mesleki yeterlilik açısından denetçi olabilmenin koşullarını 3568 Sayılı Yasaya bağlamıştır. Seri : X - 16 Nolu Tebliğin 4. maddesi, bir denetim firmasının denetim yetkisi alabilmesi için yönetici ve denetçilerinin 3568 Sayılı Kanuna göre SMMM veya YMM unvanını almış olması yada yabancı ülkelerde bağımsız denetim yetkisi sağlayan belge sahibi olması şartını koymuştur. Dolayısıyla yukarıda belirttiğimiz aksaklıklar ve hatalı uygulamalar 2499 Sayılı Yasa açısından da geçerlidir. Ancak 2499 Sayılı Yasa kapsamında olan kurum ve kuruluşlar nitelik olarak daha organize ve daha büyük kurum ve kuruluşlar olduğu için, söz konusu yasa açısından yapılan denetimler daha organize ve daha ciddidir.

SPKn açısından yapılan bir denetim bireysel olarak yapılan bir denetim değildir. Denetim firmaları adına yapılan, kurumsal bir denetimdir. Söz konusu denetim firmalarının mesleki yeterliliği üç farklı yönden değerlendirilmektedir. Öncelikle SPK denetim firmalarına bağımsız denetim yapma yetkisini verirken, söz konusu firmaların kurumsal yeterliliklerini değerlendirmektedir. Ayrıca SPK'nın yaptığı kurumsal denetimler yoluyla denetim firmalarının yol açtığı aksaklıklar giderilmeye çalışılmaktadır.

İkinci olarak, bağımsız denetim kuruluşlarının, sahip bulundukları organizasyon, personel veya mesleki uzmanlıkları ile sonuçlandıramayacakları bir bağımsız denetim hizmetini üstlenmesi yasaklanmıştır. Böylece denetim firmalarının kendi yeterliliklerini aşan konulara girmemesinin sağlanacağı düşünülmektedir.

Son olarak, bağımsız denetim yaptıracak kuruluşların denetimi yapacak firmada mesleki yeterliliği araması zorunlu tutulmuştur. Söz konusu kuruluşlar bağımsız denetim kuruluşunu seçerken, kuruluşun imkanlarını, uzmanlık ve deneyimlerini dikkate almak zorundadır.

2499 Sayılı Yasanın tebliğlerinde yukarıda ifade edilen açık hükümler ile mesleki yeterlilik aranmakla beraber, uygulamada bazı aksaklıklar görülmektedir. Çünkü ülkemizde yapılan denetimlerin bir çoğu yasal zorunluluklar nedeniyle yapılmaktadır. Bu nedenle denetim yaptıran kuruluşlar denetimden sağlanacak fayda yerine, denetimin firmaya olan maliyetini dikkate almaktadır. Aynı denetim işine bir denetim firmasının verdiği bir fiyata, başka bir denetim firması 10 kat daha düşük fiyat verebilmektedir. Denetim ücreti olarak belirlenen fiyatlar çoğunlukla yasal asgari tutar olarak belirlenmektedir. Bu durum, denetim firmaları arasında haksız rekabete yol açmaktadır.

2.4. ISA-230 : Belgelendirme

Bu standart, çalışma kağıtlarının şekli ve içeriği ile onların saklanması ve mülkiyeti konusunu ele almıştır. Çalışma kağıtları; denetimin planlanması ve yapılmasına, çalışmanın gözden geçirilmesine ve eleştirilmesine yardımcı olur. Bu kağıtlara, denetçi görüşünü desteklemek için elde edilen denetim kanıtları kaydedilir. Çalışma kağıtları; kağıt, film, elektronik araçlar yada diğer araçlar üzerinde toplanan veriler şeklinde olabilir. ISAs'na göre yapılan denetimlerde, denetçi, görüşünü desteklemek için sağlanan kanıtlar ve kanıtlardaki önemli hususları belgelendirmelidir.¹³²

2.4.1. Çalışma Kağıtlarının Şekli ve İçeriği

Çalışma kağıtları, yapılan denetimin tam olarak anlaşılmasını sağlamak için eksiksiz ve ayrıntılı hazırlanmalıdır.¹³³ Çalışma kağıtlarına; denetim çalışma planı, denetimin yapısı ve zamanlaması, yapılan işlemler, elde edilen kanıtlar ve bu kanıtlardan çıkarılan sonuçlar kaydedilmelidir.¹³⁴ Çalışma kağıtlarında, elde edilen bulgularla birlikte denetçinin düşünceleri yer alır.

Denetçinin ele aldığı her konuyu belgelendirmesi zorunlu değildir. Bu nedenle çalışma kağıtlarının kapsamı mesleki yargı ile ilişkilidir. Bu kapsam belirlenirken, yapılan çalışmaları ortaya koyması ve bir başka denetçiye yararlı olması ölçüsü dikkate alınır.

¹³² ISAs-230.02

¹³³ ISAs-230.05

¹³⁴ ISAs-230.06

Çalışma kağıtlarının şekli ve içeriği; yapılan sözleşmenin türüne, denetçi raporunun şekline, ticari faaliyetin çeşidine ve karmaşıklığına, muhasebe ve iç kontrol sisteminin yapısına ve denetimde kullanılan metodoloji ve teknolojiye bağlı olarak değişir.

Çalışma kağıtları, her denetim için ayrı ayrı tasarlanıp, düzenlenebilir. Bununla beraber standart formlar şeklinde çalışma kağıtları da kullanılabilir. Standart form şeklindeki çalışma kağıtları kalite kontrolü için fayda sağlarken, görev dağıtımını da kolaylaştırır.

Çalışma kağıtları olarak denetlenen kurum tarafından hazırlanan tablolardan ve diğer belgelerden yararlanılabilir. Bu tür belgelerin kullanılması durumunda, denetçi bu materyallerin gereği gibi hazırlandığından emin olmalıdır.

Burada sözü edilen bilgi ve belgelerin sürekli denetim sözleşmesi yapılması halinde, her dönem için yeniden elde edilmesine gerek yoktur. Bazı dosyalar, cari denetim dosyalarından farklı olarak ve yeni bilgiler güncellenerek sürekli denetim dosyaları halinde tutulabilir.

2.4.2. Çalışma Kağıtlarının Gizliliği, Saklanması ve Mülkiyeti

Kural olarak çalışma kağıtlarının mülkiyeti denetçiye aittir. Çalışma kağıtlarında yer alan bilgiler kuruma yönelik olsalar bile, kurumun muhasebe kayıtlarını temsil etmez. Denetçi, yasal kurallara ve mesleki kurallara göre tutulan kayıtların belirli bir süre içinde kaybolmaması için gereken önlemleri almalı ve çalışma kağıtlarının gizliliği ilkesini ihlal etmemelidir.¹³⁵

2.4.3. Türkiye’de Çalışma Kağıtlarının Kapsamı

Ülkemizde belge düzeni, belirli yasa hükümleri çerçevesinde sağlanmaktadır. Özellikle Vergi Usul Kanunu’nda belge düzeni ve kayıt nizamına ilişkin bağlayıcı hükümler bulunmaktadır. Diğer taraftan Türk Ticaret Kanunu’nda da bağlayıcı hükümler yer almaktadır. Yasalarda bağlayıcı hükümler bulunmasına rağmen, ülkemizde belge düzeni ve kayıt nizamının iyi bir düzeyde olduğu söylenemez. Yapılan denetimlerin yetersiz olması, vergi oranlarının yüksek oluşu, işletmelerin organizasyon yapısının yeteriz oluşu, kalifiye eleman sıkıntısı ve bilinçli olarak faaliyetlerin gizlenmek istenmesi gibi nedenlerle,

¹³⁵ ISAs-230.13

ekonominin neredeyse yarısı kayıt dışı çalışmaktadır. Böyle bir ortamda, yapılan denetimlerin sağlıklı olduğu söylemek mümkün değildir. Bu nedenle, denetçilerin düzenleyeceği çalışma kağıtları, denetim kanıtlarının en önemli unsurlarını oluşturur.

2499 Sayılı Yasa çalışma kağıdının şekli ve içeriğini serbest bırakmış ve sadece çalışma kağıtlarının kapsamını belirlemiştir. Çalışma kağıtlarının kapsamı, gizliliği ve mülkiyeti konusunda, ISAs ile mevzuatımız arasında çelişkili bir durum yoktur. Ancak uygulamada çalışma kağıtları olarak çoğunlukla birkaç cari hesaba ilişkin mutabakat yazıları ile bankalardan alınan hesap döküm cetvelleri yer almaktadır. Oysa çalışma kağıtlarının denetimin başında sonuna kadar yapılan işlemleri sistematik bir biçimde ortaya koyması ve elde edilen bulguları diğer kanıtlarla desteklemesi gerekir.

3568 Sayılı Yasa kapsamında yapılan işlemler ise tamamen farklıdır. Genellikle uygunluk denetimi olarak yapılan bu çalışmalarda YMM'ler, ya çalışma kağıtları düzenlememekte yada düzenlenen çalışma kağıtları yeterli bilgi ve kanıt kapsamamaktadır. Sadece rapor dispozisyonunda istenen bilgi ve belgelere ulaşılmakta, diğer kanıt ve belgelere gereken ilgi gösterilmemektedir.

Çalışma kağıtlarının ve elde edilen denetim kanıtlarının saklanması ve mülkiyeti denetçiye aittir. Bu yönü ile ISAs ile ülkemiz uygulamaları birbiri ile çelişkili değildir.

2.5. ISA-240 : Hileler ve Hatalar

Bu standartta hile ve hatalara karşı yönetimin ve denetçinin sorumlulukları ele alınmıştır. Denetim çalışmalarının hata ve hilelere karşı mutlak güvence sağlayamayacağını daha önce de belirtmiştik. Diğer bir ifade ile denetim çalışması tüm mesleki icaplar yerine getirilerek yapılmış olsa bile, finansal tablolarda yanlışlık bulunma olasılığı her zaman vardır. Bunun nedeni, denetçinin bir işletmede yaşanan tüm ekonomik olayları takip etmesine ve gerçek içeriğini tespit etmesine imkan olmamasıdır.

“Hile” terimi; yönetim, çalışanlar yada üçüncü kişiler arasında yapılan ve finansal tabloların sonuçlarının saptırılmasına neden olan kasıtlı bir davranışı ifade eder.

“Hata” terimi ise, finansal tablolarda yer alabilen ve kasıtlı olmayan yanlışlıkları ifade eder. Hile ile hata arasındaki en önemli ayrım noktası, kasıt unsurudur.

Denetçi, denetimin tüm aşamalarında hile ve hatalardan doğan maddi yanlışlık riskini göz önünde bulundurmalıdır.¹³⁶

2.5.1. Yönetimin Sorumluluğu

Hile ve hataların ortaya çıkartılması ve önlenmesi sorumluluğu yönetime aittir. Bunun için yönetim uygun bir muhasebe ve iç kontrol sistemi oluşturmalıdır. Yeterli bir muhasebe ve iç kontrol sisteminin olması, hileli ve hatalı işlem olasılığını azaltır ama tamamen ortadan kaldırmaz.

2.5.2. Denetçinin Sorumluluğu

Denetçinin hileli ve hatalı işlemlerin önlenmesi konusunda herhangi bir sorumluluğu yoktur. Ancak, denetçinin bu konuda bir sorumluluğunun olmaması hiçbir şey yapmayacağı anlamına gelmez. Yıllık denetim yapılması, hileli ve hatalı işlemlere karşı önleyici bir etki sağlayabilir. Hile ve hatalardan kaynaklanan maddi yanlışlık riski denetimin planlaması aşamasında tespit edilmeli ve var olan bir hilenin yada hatanın ortaya çıkartılması için yönetimden bilgi alınmalıdır.¹³⁷

Denetçi, finansal tablolarda yer alan hile ve hataları uygun denetim kanıtları ile bulmaya çalışır. Finansal tablolarda hileli ve hatalı işlemlerin etkileri yer alıyorsa ya yanlışlık uygun bir şekilde düzeltilir yada bu hataların etkisi gereği gibi açıklanır.

Bütün çabalara rağmen hileli ve hatalı işlemler ortaya çıkmayabilir. Bu nedenle finansal tablolarda maddi yanlışlıkların yer alması konusunda kaçınılamayan (doğal) bir risk bulunmaktadır. İncelenen dönemde var olan hile ve hataların sonradan kendi kendine ortaya çıkması, denetimin uygun bir şekilde yapılmadığı anlamını taşımaz. Denetimin uygunluğu rapordaki görüşe ve üstlenilen denetim işlemlerinin yeterliliğine göre belirlenir.

Kaçınılamayan riskin yer aldığı bir denetimde, denetim tam anlamıyla gerçekleştirilse bile bazı yanlışlıklar ortaya çıkmayabilir. Hileli işlemlerden kaynaklanan yanlışlıkların ortaya çıkarılamama riski, hatalı işlemlerden kaynaklanan yanlışlıkların ortaya çıkarılamama riskinden daha yüksektir. Çünkü, hileli işlemler genellikle onu gizlemek için

¹³⁶ ISAs-240.02

¹³⁷ ISAs-240.07

tasarlanan tezgah, sahtekarlık, kayıtlarının kasıtlı olarak eksikliği yada kasıtlı olarak denetçiye verilen yanlış bilgiler gibi davranışları da kapsar. Denetçi, aksine kanıtlar ortaya çıkarılmadıkça, verilen bilgilerin doğru olduğunu, kayıt ve belgelerin gerçek olduğunu kabul etmeye yetkilidir. Ancak denetçinin denetimi mesleki şüphecilik tutumu ile planlaması ve icra etmesi gerektiği de unutulmamalıdır.¹³⁸

Etkin bir muhasebe ve kontrol sistemi yanlışlık olma riskini azaltır. Ancak çalışanlar arasında tezgahlanan yada yönetimin sorumluluğunda olan hilelere karşı, iç denetim mekanizması etkisiz kalabilir. Yönetimdeki bazı birimler, hileleri önleyebilecek bir pozisyon içinde olmayabilir yada bizzat hileli işlemin tarafı olabilir. Bu nedenle bazı yanlışlıkların ortaya çıkartılamaması her zaman söz konusu olabilir.

2.5.3. Hileli ve Hatalı İşlemlerin Raporlanması

Hileli işlemlerin etkisi finansal tablolar için önemsiz olsa bile, hileye ait kuşkuların olması yada hile ve hatanın gerçek bulgularla desteklenmesi durumunda, yönetime hemen bilgi verilmelidir.¹³⁹ Bu noktada bilginin kime sunulacağı bir sorun oluşturabilir. Çünkü yönetimde yer alanlar, bu hile ve hataların kaynağı olabilirler. Böyle durumlarda, denetçinin kurumu kimin temsil ettiğini ve suça karışanın yönetim ile ilişkisini değerlendirmesi gerekir. Çoğu kez suçu işlediğine inanılan kişiden sorumlu olan ve kurum yönetiminin üstünde yer alan bir kademeye rapor verme uygun olacaktır. En üstte sorumlu olan kişilerden kuşku duyulduğu zaman, denetçi izlenecek prosedürün belirlenmesi için hukuk müşaviri ile görüşmelidir.

Hileler önemsiz olsa bile, kurumun söz konusu hileleri önlemek için bir tedbir almadığını görüldüğü zaman, denetçi anlaşmadan geri çekilme kararı alabilir. Hile ve hatalar, finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahipse ve bu etkiler finansal tablolarda gereği gibi açıklanmamışsa yada düzeltilmemişse, denetçi, raporunda şartlı görüş yada olumsuz görüş açıklamalıdır.¹⁴⁰ Böylece raporun diğer kullanıcılarının yanıltılması önlenmiş olur.

Denetçinin finansal tablolarda hile yada hataların yer alma olasılığını yada önemini belirlemesi için denetim kanıtı elde etmesi kurum tarafından engelleniyorsa, finansal tablolar

¹³⁸ ISAs-240.13

¹³⁹ ISAs-240.19

¹⁴⁰ ISAs-240.21

hakkında şartlı görüş açıklanmalı yada denetimin konusunda bir sınırlama olduğu dikkate alınarak görüş bildirmekten kaçınılmalıdır.¹⁴¹ Sınırlamalar, kurumdan kaynaklanmayıp daha çok mevcut koşullar nedeniyle ortaya çıkmışsa ve denetçinin hile ve hata bulunup bulunmadığını belirlemesi olanağı yoksa, sonuç denetçi raporunda dikkate alınmalıdır.¹⁴²

Denetçinin sır saklama görevi, genellikle hile ve hataların üçüncü taraflara raporlanmasını engellemektedir. Ancak bazı durumlarda sır saklama görevi; kanunlar, yönetmelikler yada hukuk mahkemeleri tarafından dikkate alınmaz. Bu durumlarda denetçinin hukuk müşavirini araması ve kamu yararına yönelik olarak sorumluluğunu dikkate alması gerekir.

2.5.4. Türkiye’de Hile ve Hatalardan Doğan Sorumluluklar

Ülkemizdeki muhasebe uygulamaları genellikle vergi yasalarının belirlediği sınırlar içerisinde gerçekleşmektedir. Bu nedenle, daha çok vergi yasalarının tanımadığı bir gidere ilişkin olarak, bu gideri başka bir gider ile ikame etme alışkanlığı şeklinde bir uygulama yerleşmiştir. Örneğin belgesi alınmayan bir harcama, gider kaydedilmesi için başka bir belgeli harcamanın içerisine kolaylıkla taşınabilmekte yada bir harcama olduğundan düşük gösterilirken, başka bir harcama olduğundan yüksek gösterilerek muhasebe kayıtları saptırılmaktadır. Bordroda görülen ücretlerin net 100-200 milyon lira civarında olduğu bir ülkede, kayıtlı çalışanların neredeyse yarısının bu ücretlere çalıştığına inanmak sanırım pek akılcı bir yaklaşım değildir.

Vergi yasaları, vergi zıyânı önlemek için çeşitli müeyyideleri de beraberinde taşımaktadır. Ancak vergi denetiminin % 1-2 düzeyinde olduğu bir ülkede, bu müeyyidelerin etkili olduğunu söylenemez. 3568 Sayılı Yasa ile vergi denetimi bir anlamda özelleştirilmiştir. Fakat burada YMM’lere haksızlık edilerek, ortaya çıkan vergi ziyaından YMM’ler sorumlu tutulmuştur. Yetkileri sınırlı olan YMM’lerden tüm vergi kayıp ve kaçaklarını önlemesini beklemek mümkün değildir.

¹⁴¹ ISAs-240.22

¹⁴² ISAs-240.23

2499 Sayılı Yasa açısından, vergi yasalarında belirtilen anlamda bir sorumluluk söz konusu değildir. 2499 Sayılı Yasada sorumluluk, üçüncü kişilerin ve müşterinin zarara uğraması kriterine göre sorumlu ortak baş denetçilere yüklenmiştir.

Ülkemizde her iki yasa açısından da sorumluluk, bir zarar yada kaybın tazminine ilişkindir. ISAs'nda ise bu anlamda bir sorumluluktan bahsedilmemiştir. ISAs, denetçinin yanılabilceğini ve bazı yanlışlıkların ortaya çıkartılamayabileceğini kabul etmiş ve bu yanlışlıkların ortaya çıkartılması için denetçinin nasıl bir hareket tarzı sergileyeceğini belirlemiştir. Bu anlamda ülkemiz uygulaması ile ISAs tamamen birbirinden farklıdır.

2.6. ISA-250 : Denetimde Yasal Düzenlemelerin Dikkate Alınması

Bu standartta, yasal düzenlemeler karşısında finansal tabloların denetimde neler yapılacağı ve yasalara aykırı hususların bulunması durumunda yönetimin ve denetçinin sorumluluklarının neler olduğu ele alınmıştır. Standartta yer alan ilkeler finansal tabloların denetimine uygulanır ve denetçinin belirli yasalara ve yönetmeliklere uygunluğu test etmesini ve raporlamasını içeren diğer denetim anlaşmalarını kapsamaz.

Denetçi, denetimin tüm aşamalarında finansal tabloları etkileyen yasalara ve yönetmeliklere kurum tarafından uyulup uyulmadığını dikkate almalıdır.¹⁴³ Ancak, yasalara ve yönetmeliklere aykırı olan tüm hususların ortaya çıkartılması denetimden beklenemez.

Burada ifade edilen “Aykırılık” terimi, kasıtlı yada kasıtlı olmadan yürürlükte olan mevzuata karşı olan faaliyetleri yada işleri ifade etmektedir. Bir faaliyetin yasalara uygun olarak yapılıp yapılmadığının belirlenmesi, genellikle denetçinin mesleki becerisinin dışında kalan bir tespittir. Denetçinin eğitimi ve tecrübesi, bazı faaliyetlerin mevzuat hükümlerine aykırı olarak yapıldığının tespiti için yeterli olabilir. Ancak belirli bir faaliyetin yasalara aykırılığı, genellikle bir uzmanın görüşüne dayanan ve sadece bir hukuk mahkemesi tarafından karara bağlanan bir tespittir.

Finansal tablolar bir çok yasal düzenleme ile ilişkilidir. Bazı yasal düzenlemeler, finansal tabloların içeriğini, şeklini yada yapılan kayıtların kapsamını belirler. Bazı kuruluşlar sıkı bir şekilde yasal kontrol altında tutulan endüstrilerde faaliyet gösterirler (bankalar ve kimyasal ürün şirketleri gibi). Bazıları ise genellikle ticari faaliyetle ilgili konularla ilişkili

¹⁴³ ISAs-250.02

olan sadece birkaç yasa ve yönetmeliğe tabi tutulur (sosyal güvenlik ve iş kanunu gibi). Bazı yasalara aykırılık halinde kurum için para cezası gibi finansal sonuçlar doğabilir. Bazıları ise kurumun tüm faaliyetinin sona erdirilmesine yada belirli bir süre durdurulmasına neden olabilir.

Genel olarak yasal düzenlemelere aykırı olan hususların, finansal tablolara yansıyan olaylardan ve işlemlerden kaldırılması olasılığı, denetçinin bu aykırılıkların farkında olması olasılığına göre daha azdır. Diğer bir ifade denetçi bu tür aykırılıkları tespit edebilir ama bu aykırılıkların finansal tablolara yansımalarının önüne geçemeyebilir.

2.6.1. Yasalara Uyulmasında Yönetimin Sorumluluğu

Kurum faaliyetlerinin yasal düzenlemelere göre yürütülmesini sağlamak yönetimin sorumluluğundadır. Yasal düzenlemelere aykırı olan durumların ortaya çıkartılması ve bu aykırılıkların önüne geçilmesi sorumluluğu yine yönetime aittir.

2.6.2. Denetçinin Yasalara Uygunluğu Dikkate Alması

Denetçi, yasal düzenlemelere aykırı olan durumların önlenmesi konusunda herhangi bir sorumluluğu yoktur. Yıllık olarak gerçekleştirilen bir denetim faaliyeti aslında bu tür aykırılıkların ortaya çıkartılması faaliyetidir.

Denetim tam anlamıyla ISAs'na göre yapılmış olsa bile, finansal tablolarda ortaya çıkartılamayan bazı maddi hataların bulunabileceği daha öncede belirtmiştik. Kaçınılamayan risk denilen bu risk, yasal düzenlemelere aykırı olan durumlardan kaynaklanan maddi hataların dikkate alınmasıyla daha da yükselir.

Denetçi, kurumun yasal düzenlemelere uygunluğu araştıran soruların rehberliğinde, denetimin ortaya çıkaracağı durumların ve olayların farkına varacak mesleki şüphecilik tutumu ile denetimi planlamalı ve icra etmelidir.¹⁴⁴

Bazı yasalar, denetimin bir parçası olarak kurumun yasal düzenlemelere uyup uymadığının açık bir şekilde raporlamasını gerektirebilir. Böyle durumlarda denetçi, yasal düzenlemelere uygunluğun tespiti için yapılacak olan testleri de planlamalıdır. Bunun için, denetçi kuruma ve içinde bulunduğu sektöre ait yasal düzenlemeler hakkında bilgi sağlamalı

¹⁴⁴ ISAs-250.13

ve kurumun bunlara nasıl uyduğunu tespit etmelidir.¹⁴⁵ Bu bilgiler elde edilirken özellikle yasal düzenlemelerin kurumun faaliyetleri üzerindeki etkileri dikkate alınmalıdır. Çünkü, yasal düzenlemelere aykırı olan bazı davranışlar, kurum faaliyetinin sona ermesine yada geçici olarak durdurulmasına neden olabilir. Yasal düzenlemelerle ilgili bilgi sağlandıktan sonra, denetçinin bu yasal düzenlemelere aykırı durumları tespit etmek için gereken işlemleri yapması gerekir. Finansal tablolarda etkisi olan konularda, denetçinin ayrıca yeteri kadar uygun denetim kanıtı elde etmesi gerekir.¹⁴⁶

Yasal düzenlemeler oldukça dinamik bir yapıya sahiptir. Toplumun her geçen gün ortaya çıkan yeni ihtiyaçları doğrultusunda yeni düzenlemeler yapılır. Denetçi, söz konusu yasal düzenlemeleri, finansal tabloların yayınlandığı her dönem için güncelleyerek dikkate almalıdır.

Kurumun yasal düzenlemelere uyup uymadığı, finansal tabloların denetimi çerçevesinde ele alınır. Diğer bir ifade ile denetimin konusu dışında kalan yasal düzenlemeler, denetimin kapsamı dışında bırakılır. Denetçi, denetim işlemlerini finansal tablolar hakkında bir görüş şekillendirmek amacıyla uygular.¹⁴⁷ Bu nedenle, yasal düzenlemelere aykırı olan durumların gerekçeleri yönetiminden yazılı olarak istenmelidir.¹⁴⁸ Aksi yönde kanıt bulunamaması durumunda, denetçi kurumun yasal düzenlemelere uygun hareket ettiğini varsaymaya yetkilidir.

Yasal düzenlemelere aykırı olan bir durumun ortaya çıkartılması ve bu aykırılığın finansal tablolar ve kurum faaliyeti üzerindeki etkisini değerlendirmek için, denetçinin yeterli bilgiye sahip olması gerekir.¹⁴⁹ Sadece yasal düzenlemelere aykırı olan bir durumun tespiti önemli değildir. Aynı zamanda bu aykırılığın finansal tablolara ve kurum faaliyetine etkisi de bilinmelidir.

¹⁴⁵ ISAs-250.15

¹⁴⁶ ISAs-250.19

¹⁴⁷ ISAs-250.22

¹⁴⁸ ISAs-250.23

¹⁴⁹ ISAs-250.25

Denetçi, yasal düzenlemelere aykırılık bulunduğu inanıyorsa, bulgularını belgelendirmeli ve onları kurum yönetimi ile tartışmalıdır.¹⁵⁰ Kurum yönetimi, konu ile ilgili tatmin edici bilgiler vermiyorsa, denetçi yasal düzenlemelerin doğru uygulanması halinde finansal tablolarda ortaya çıkacak muhtemel etkileri ve koşulları, kurum avukatları ile görüşerek değerlendirmelidir. Buradan da tatmin edici bir kanaat elde edilemiyorsa yada bu görüşme yapılamıyorsa, denetçi yasa ihlalinin olup olmadığını, bu ihlallerin muhtemel hukuki sonuçlarını ve diğer etkilerini kendi avukatları ile görüşerek dikkate almalıdır.

Şüphelenilen yasa ihlalleri hakkında yeterli bilgi elde edilemediği zaman, denetim raporunda denetim kanıtı sağlanamamasının etkileri hesaba katılmalıdır.¹⁵¹ Denetçi, özellikle yönetimden alınan bilgilerin güvenilirliği ile ilgili suçlamaları dikkate almalıdır.¹⁵² İç kontrol tarafından ortaya çıkarılamayan ve yönetiminden alınan bilgilerde yer almayan aykırılıkların olması durumunda, risk değerlendirmesi ve yönetiminden alınan bilgilerin doğruluğu tekrar gözden geçirilmelidir.

Yasal düzenlemelere aykırı bir durum bulunması ve bunun ortaya çıkarılamaması halinde, denetçinin herhangi bir sorumluluğu yoktur. Ancak bu sorumluluğun ortadan kalkması için, denetimin ISAs'na göre yapılması, mesleki şüphecilik tutumu ile davranılması ve denetim çalışmalarında yeterli özen ve dikkatin gösterilmesi gerekir.

2.6.3. Yasal Düzenlemelere Aykırı Olan Durumların Raporlanması

Denetçi, yasal düzenlemelere aykırı olan durumları tespit ettiği zaman, denetim kurulu, yönetim kurulu veya üst yönetim ile bağlantı kurmalı ve dikkatini çeken hususlarla ilgili olarak onlara bilgi vermelidir.¹⁵³ Burada açık bir şekilde önemsiz olduğu bilinen yada daha önceden yönetim tarafından bilinen aykırılıkların dikkate alınmasına gerek yoktur.

Denetçi aykırılıkların kasıtlı ve önemli olduğu kanaatini taşıyorsa, bulgularını zaman geçirmeden yönetime aktarmalıdır.¹⁵⁴ Şayet aykırılıkların kaynağı yönetim ise, bu durum

¹⁵⁰ ISAs-250.28

¹⁵¹ ISAs-250.30

¹⁵² ISAs-250.31

¹⁵³ ISAs-250.32

¹⁵⁴ ISAs-250.33

kurumun denetim kurulu yada teftiş kurulu gibi daha yüksek düzeydeki yetkililerine raporlanmalıdır.¹⁵⁵ Bu birimlerin olmadığı yerlerde yada verilen raporun kişiler üzerinde etkisi olmayacağına inanılan yerlerde, denetçi raporun kime sunulacağının belirlenmesi için kendi hukuk müşaviri ile görüşmelidir.

Yasal düzenlemelere aykırı olan durumların denetçi raporunun kullanıcılarına aktarılmasında, yine denetçi raporu kullanılır. Denetçi, aykırılıkların finansal tablolar üzerinde maddi bir etkiye sahip olduğu ve finansal tablolara gereği gibi yansıtılmadığı kanaatini taşıyorsa şartlı görüş yada olumsuz görüş açıklamalıdır.¹⁵⁶

Denetçinin finansal tablolarda maddi bir etkisi olan aykırılıkları tespit etmesi kurum tarafından engelleniyorsa, denetimin konusunda sınırlama olduğu düşünülerek finansal tablolar hakkında şartlı görüş açıklanmalı yada görüş bildirmekten kaçınılmalıdır.¹⁵⁷ Kurum dışından kaynaklanan sınırlamalar nedeniyle aykırılıklar tespit edilemiyorsa, raporda aykırılıkların muhtemel etkileri dikkate alınmalıdır.¹⁵⁸

Yasalara aykırılık aynı zamanda bir cezai yaptırım gerektiriyorsa, denetçinin yetkili mercilere bildirimde bulunması gerekebilir. Bazı ülkelerde denetçilere bu anlamda hukuki sorumluluklar yüklenmiştir. Böyle ülkelerde denetçinin sorumluluktan kurtulması için durumu kamu yetkililerine bildirmesi gerekebilir. Denetçinin böyle bir sorumluluğu olması durumunda, kamu yararına hareket etmesi ve kendi hukuk müşaviri ile görüşmesi gerekebilir.

2.6.4. Türkiye’de Yasal Düzenlemelerin Dikkate Alınması

Ülkemiz denetim uygulamalarında yasal düzenlemeler en belirleyici ölçülerdir. Özellikle Vergi Yasaları, Bankalar Kanunu, T.T.K., S.P.K., S.S.K. gibi ekonomik yaşamın çerçevesini oluşturan yasal düzenlemeler denetlenen kurumların uymak zorunda oldukları kuralları belirlemektedir. Diğer yandan ülkemizde denetimin ilke ve kuralları da yasal düzenlemeler çerçevesinde belirlenmektedir. Bu anlamda hem denetlenen firmaların hem de denetim yapan kişi ve kuruluşların yasalara karşı sorumlulukları bulunmaktadır.

¹⁵⁵ ISAs-250.34

¹⁵⁶ ISAs-250.35

¹⁵⁷ ISAs-250.36

¹⁵⁸ ISAs-250.37

Standartlardaki anlamıyla yasal düzenlemelere aykırılıktan, finansal tablolar üzerinde mali etkisi olan olaylar yada işlemler anlaşılmalıdır. Yasa ihlallerinin finansal tablolara bir etkisi yoksa, denetçinin bu tür aykırılıkları değerlendirmesi söz konusu değildir. Yasal düzenlemelere aykırılık, her şeyden önce hukuki bir tespittir. Bu nedenle denetçinin tek başına böyle bir tespitte bulunması doğru değildir. Standartlar, denetçinin kendi bilgi ve deneyimi ışığında böyle bir aykırılık olduğunu tespit etmesi yada şüphe taşıması halinde nasıl davranması gerektiğini belirlemiştir.

Ülkemizde ise yasal düzenlemelerin ihlali durumunda sorumluluk paylaşımı ilginç bir yapıya sahiptir. Özellikle vergi uygulamaları karşısında devlet vergi alacağını garantiye almak için, vergi ziyaından yararlananlarla birlikte, vergi ziyaına sebep olanları da sorumlu tutmuştur. Bu anlamda YMM'lere vergi kayıp ve kaçağının tespiti durumunda, ilgili mercilere bildirim mükellefiyeti yüklenmiştir. Bu bildirimin yapılmaması ve ortada bir vergi ziyai olması durumunda, YMM'ler tasdik kapsamına giren konularda müteselsil sorumludur.

Konuya 2499 Sayılı Yasa açısından baktığımızda da durum pek farklı değildir. Üçüncü kişilerin denetçinin uygulamaları sonucunda zarara uğramaları halinde, denetimden sorumlu olan kıdemli baş denetçi uğranılan zararı tazmin etme yükümlülüğü bulunmaktadır.

Ülkemiz uygulamaları ile ISA, bu açıdan birbiri ile çelişkilidir. Çünkü ISAs, yasal düzenlemelere aykırılıkların önlenmesi konusunda denetçiye bir mükellefiyet yüklememiştir. Denetçinin yükümlülüğü, varsa bu aykırılıkların tespiti ve bunların finansal tabloları nasıl etkilediğinin belirlenmesidir. Ülkemizdeki denetim uygulamalarında denetçinin yükümlülüğü aykırılıkların tespiti ve bunların finansal tablolara etkisinin belirlenmesi ile sınırlanmamıştır. Denetçiye mali riski sigorta eden sigortacı gözü ile bakılmaktadır. ISAs, finansal tablolarda herhangi bir yanlışlık yada aykırılık bulunabileceğine ilişkin riski baştan kabul etmiştir. Ülkemizde ise bu risk denetçinin üzerine yüklenmiş ve bu riskten doğabilecek zararların meslek mensubundan tazminine gidilmesi yolu tercih edilmiştir. Hatta hapis ve meslekten men gibi cezalarla bu riskin yükü daha da artırılmıştır. Ancak bu tür yaptırımlar meslek mensuplarının denetimi yada oto kontrolü yeterince etkin olmadığı için uygulamada fazlaca bir fayda sağlamamaktadır.

2.7. ISA – 260 : Denetim Sorunlarının Yöneticilere Bildirilmesi

Bu standart yönetme görevi olanlara denetimde karşılaşılan sorunların bildirilmesine yönelik açıklamalar yer almaktadır. Standardın amacı açısından yönetim denildiğinde yöneticiler, danışmanlar ve kontrolörler anlaşılmalıdır.

Denetçi denetim sorunlarını görüşmek için öncelikle yönetim fonksiyonunu kimlerin üstlendiğini belirlemelidir. Yönetimin yapısı kültürel ve yasal koşullar nedeniyle ülkeden ülkeye farklı bir özellik taşıyabilir. Örneğin bazı ülkelerde yönetim birimi ile danışmanlık birimi ayrı ayrı birimler olabileceği gibi, bazı ülkelerde bu fonksiyonlar tek bir birimde toplanabilir. Buradaki ayırım yönetim görevini üstlenen kişilerin belirlenmesini ve denetim sorunlarının kimlerle görüşüleceğinin tespitini zorlaştırır. Denetçi sorunların kimlerle görüşüleceğini kişisel yargısını, yönetimin yapısını, sözleşme koşullarını ve yasal yükümlülükleri dikkate alarak belirler.

2.7.1. Denetim Sorunlarının Yöneticilerle Görüşülmesi

Denetçi finansal tabloların denetiminden doğan sorunları dikkate almalı ve bu sorunları yönetim ile görüşmelidir.¹⁵⁹ Bu görüşmelerde genellikle aşağıdaki hususlar yer alır.

- i) Denetimin tüm konusu ve genel yaklaşımları üzerindeki sınırlamalar ve diğer koşullar.
- ii) Finansal tablolar üzerinde maddi etkisi olan önemli muhasebe politikalarının seçilmesi ve değiştirilmesi.
- iii) Dipnotlarda açıklanması gereken finansal tablolar üzerindeki önemli risklerin potansiyel etkisi .
- iv) Finansal tablolar üzerinde önemli etkisi olan denetim düzeltmelerinin kurum tarafından kaydedilip kaydedilmediği.
- v) Kurumun sürekliliğini etkileyeceğinden şüphelenilen olaylarla yada koşullarla ilgili maddi belirsizlikler.
- vi) Yönetim ile kurumun finansal tablolarını yada denetçi raporunu önemli ölçüde etkileyen anlaşmazlıklar.
- vii) Denetçi raporuna eklenmesi düşünülen hususlar.
- viii) Yönetimin dikkatini çeken diğer hususlar.

Görüşmenin bir parçası olarak denetçi denetimin sonucu olarak dikkatini çeken sorunlarda yönetime bilgi verir. Denetim yönetim ile ilgili tüm hususların belirlenmesi için tasarlanmadığı için, denetçi sadece dikkatini çeken konularda bilgi verir.

2.7.2. Görüşmenin Zamanlaması ve Şekli

Görüşmeler belirli bir zaman periyoduna bağlanmalıdır. Böylece yönetimin denetim sorunlarını çözmesine imkan yaratılmış olunur.¹⁶⁰ Yapılan bazı görüşmelerde denetçi ile yönetim diğer görüşmelerin zamanını ve ana konusunu belirleyebilir. Bazı durumlarda sorunların yapısı nedeniyle denetçi daha önce belirlenen bir tarihten farklı bir tarihte görüşme yapılmasını isteyebilir.

Denetçi ile yönetim arasındaki görüşmeler yazılı ve sözlü olabilir. Yazılı veya sözlü görüşme yapılmasının kararının verilmesinde aşağıdaki faktörler etkili olur.

- i) Denetlenen kurumun büyüklüğü, organizasyon yapısı ve hukuki yapısı.
- ii) Yönetim ile görüşülecek denetim sorunlarının yapısı, önemi ve duyarlılığı.
- iii) Periyodik olarak yapılan toplantı yada denetim sorunlarının raporlanması anlaşması.
- iv) Denetçi ile yönetim arasındaki diyalogun yada bağlantının süreklilik durumu.

Denetçi yönetim ile sözlü görüşme yaptığı zaman, görüşmeye konu olan hususları çalışma kağıtlarına kaydederek belgelendirmelidir.

Denetçi, ilk olarak yönetimle ilgili denetim sorunlarını görüşür. Bu sorunlar yönetimin yeterliliği ve dürüstlüğü dışında kalan sorunlardır. Yönetim ile yapılan ilk görüşme sorunlara neden olan faktörlerin sınıflandırılması için önemlidir ve yönetime daha ileri düzeyde bilgi verme fırsatı yaratır.

Denetçi, yönetim ile öncelikle denetim sorunlarının cari dönem finansal tablolarını etkileyip etkilemediğini görüşmelidir. Ayrıca sorun olmaya giden noktaların ve yeniden doğan sorunların yönetimle görüşülüp görüşülmemesini dikkate almalıdır.

¹⁵⁹ ISA-260.11

2.7.3. Gizlilik Prensibi

Ulusal mesleki birimlerin kuralları, yasal düzenlemeler yada yönetmelikler denetçinin yönetim ile görüştüğü denetim sorunlarının açıklanmasını yasaklayabilmekte ve denetçiye sır saklama yükümlülüğü yükleyebilmektedir. Denetçi yönetim ile yapılan görüşmelerden önce bu düzenlemeleri referans alır. Bazı durumlarda denetçinin meslek ahlakı kuralları ile sır saklama yükümlülüğü bir çatışma içinde olabilir. Böyle durumlarda denetçi hukuk müşaviri ile görüşmelidir.

Ulusal mesleki birimlerin kuralları, yasal düzenlemeler yada yönetmelikler, denetçiye yönetim ile denetim sorunlarının görüşülmesi yükümlülüğünü yükleyebilir. Bu tür ilave görüşmelerin gerekleri bu standardın kapsamı dışındadır. Bununla beraber bu düzenlemeler yönetim ile yapılan görüşmelerin kapsamını, şeklini ve zamanlamasını etkileyebilir.

2.7.4. Türkiye’de Denetim Sorunlarının Yönetim İle Görüşülmesi

Ülkemizde denetim sorunlarının yönetim ile görüşülmesine ilişkin standardın belirttiği anlamda bir düzenleme yoktur. Ancak böyle bir düzenleme olmaması görüşme yapılmayacağı anlamına da gelmez. Çünkü bu durum denetim işlemlerinin doğasına aykırıdır. Yönetim denetim sırasında denetçinin istediği bilgi ve belgeleri vermek zorundadır. Ancak bu standartta ifade edilen görüşmelerin amacı bilgi almak yada kanıt toplamak değil, karşılaşılan denetim sorunlarının yönetime bildirilmesi ve böylece sorunların çözümünün yönetim tarafından yapılmasının sağlanmasıdır. Bunun için denetçi ile yönetim periyodik olarak ve bir programa bağlı olarak bu sorunları görüşürler. Bir görüşmede ele alınan sorunun, sonraki görüşmelerde geldiği aşama izlenir.

Bu standartta yer alan bir başka sorumluluk, denetçinin sır saklama sorumluluğudur. 2499 Sayılı Yasa denetçinin denetim sırasında öğrendiği sırları açıklamasını, bu sırların kendi menfaatine yada üçüncü kişiler menfaatine kullanılmasını yasaklamıştır. Ancak kamuyu aydınlatmak amacıyla mevzuat gereği yapılan açıklamalar ile denetim ilke ve kuralları ve meslek ahlakı gereği yapılması gereken açıklamalar sır saklama yükümlülüğünün dışında

¹⁶⁰ ISA-260.13

tutulmuştur. Ayrıca adli vakalarda, sır sayılan bilgilerin yetkililere verilmesi sır saklama yasağı kapsamında değildir.

3. PLANLAMA

Standartların üçüncü bölümü “Planlama” başlığını taşımaktadır. Bu bölümde aşağıdaki standartlar yer almaktadır.

300 Planlama

310 İşletme Bilgileri

320 Önemlilik Kavramı

Söz konusu standartlar kapsamı açısından birbiri ile bağlantılıdır. Çünkü denetçinin yapacağı denetim planı ve programı, işletme ile ilgili olan bilgilere ve önemlilik kavramının göreceli düzeyine göre değişecektir.

3.1. ISA-300: Planlama

Bu standartta planlama kavramı ele alınarak denetim planının ve programının unsurları açıklanmıştır. “Planlama”; denetimin olası yapısı, zamanlaması ve kapsamı hakkında genel bir strateji ve ayrıntılı bir yaklaşım geliştirmek anlamına gelir. Denetçi etkili ve uygun bir tarzda denetim icra etmek için plan yapar.

Denetim çalışmasının planlanması; belirlenen önemlilik düzeyine göre denetim alanlarına uygun bir dikkatin verilmesine, olası sorunların belirlenmesine ve çalışmanın hızlı bir şekilde tamamlanmasına yardımcı olur. Ayrıca denetim ekibinin görevlendirilmesinde ve koordinasyonunda yardımcı olur.

Denetim planının kapsamı; denetlenen kurumun büyüklüğüne, yapılan denetim işlemlerinin karmaşıklığına, denetçinin tecrübesine ve kurumun içinde bulunduğu sektör hakkındaki bilgilere göre değişir. Kurumun içinde bulunduğu sektör hakkında bilgi sağlanması, çalışma planının önemli bir bölümüdür ve bu bilgiler denetçinin finansal tablolar üzerinde etkisi olan olayları, işlemleri ve uygulamaları belirlenmesine yardımcı olur.

Denetim planının ve programının hazırlanması denetçinin sorumluluğundadır. Ancak yapılan denetim işlemlerinde etkinlik, verimlilik ve koordinasyon sağlanması için denetlenen kurumun denetim kurulu, yönetimi ve personeli ile görüşerek plan ve program hazırlanabilir.

3.1.1. Ayrıntılı Denetim Planı

Denetçi, denetimin yürütülmesi için denetimin konusunu açıklayan ayrıntılı bir denetim planı geliştirmeli ve bunu yazılı bir metin haline getirmelidir.¹⁶¹ Denetim planı, denetim programının hazırlanması için mümkün olduğu ölçüde ayrıntılı olmalıdır. Ancak hazırlanan denetim planı nihai plan olmayacaktır. Çünkü denetim planının kesin şekil alması ve kapsamı denetlenen kurumun büyüklüğüne, yapılan denetim işlemlerinin karmaşıklığına ve denetçi tarafından kullanılan metodoloji ve teknolojiye bağlı olarak değişecektir.

Ayrıntılı denetim planında genel olarak aşağıdaki hususlar dikkate alınır.

a) Faaliyet Bilgileri : Bu bölümde ülkedeki genel ekonomik faktörler ve kurumun içinde bulunduğu sektörün koşulları değerlendirilir. Denetlenen kurumun özellikleri, finansal durumu ve daha önceki denetimden itibaren meydana gelen değişiklikler incelenerek kurum yönetiminin performansı hakkında bir kanaat oluşturulur.

b) İç Kontrol ve Muhasebe Sistemi Hakkındaki Bilgiler : Kurumun benimsediği muhasebe politikaları ve bu politikalardaki değişiklikler hakkında bilgi sağlanır. Muhasebe ve denetim hakkındaki yeni düzenlemelerin sonuçları bu bölümde dikkate alınır. Denetçinin muhasebe ve iç kontrol sistemi hakkındaki bilgi düzeyi, aynı zamanda doğrulama işlemleri ve kontrol testlerindeki beklentilerin önemlilik düzeyini belirler.

c) Risk ve Önemlilik : Beklenen doğal risk ve kontrol riski düzeyine göre önemli denetim alanları belirlenir. Denetimin amaçları açısından belirlenen önemlilik düzeyi denetçinin daha riskli görülen alanlara yönelmesini sağlar. Bu durum geçmiş dönemleri ve hileleri kapsayacak şekilde bir maddi hata olasılığının tespitine yardımcı olur. Böylece muhasebe tahminlerini de kapsayacak şekilde karmaşık denetim alanları belirlenir.

d) İşlemlerin Yapısı, Zamanlaması ve Kapsamı : Bu bölümde özel denetim alanlarında vurgulanması gereken değişiklikler ile denetimde teknolojinin yarattığı etki ortaya konur. Bu durum aynı zamanda iç denetim çalışmasının durumunu tespiti ve dış denetim işlemleri üzerindeki etkisinin belirlenmesine yardımcı olur.

¹⁶¹ ISAs-300.08

e) Koordinasyon, Yönetim, Gözetim ve Yeniden İnceleme : Bu bölümde denetim personelinin görevlendirilmesi ve koordinasyonu ele alınır. Denetimde hangi aşamalarda uzmanların devreye gireceği, denetimde yer alacak personel ihtiyacı ve bunların birbirleri ile olan bağlantısı düzenlenir. Görevlendirme ve koordinasyon sağlanırken denetlenen yer sayısı ve bunların birbirini etkileme yapısı belirleyici bir faktördür.

ñ) Diğer Hususlar : Bu bölümde denetlenen kurumun durumu ele alınır. Denetim sonucunda işletmenin sürekliliğinin tehlikede olma olasılığı varsa denetim buna göre planlanır. Ayrıca bağlı ortaklıkların yada iştiraklerin bulunması gibi özel dikkat gereken durumlar varsa ortaya konur. Burada denetçinin sözleşmeye yada yasalara bağlı sorumlulukları göz önünde bulundurulur. Verilecek raporun yapısı ve zamanlaması yada sözleşmenin koşulları altında meydana gelebilecek diğer bağlantılar dikkate alınır.

3.1.2. Denetim Programı

Denetim programı, denetimde görevli olan yardımcılar için hazırlanan bir kılavuzdur. Ayrıntılı denetim planının tamamlanması için yapılması öngörülen denetim işlemlerinin kapsamını açıklayan bir denetim programı hazırlanmalı ve başlatılmalıdır.¹⁶² Denetim programı, her bir denetim alanı için belirlenen denetim amacını ve denetim işlemleri için bütçelenen bir zaman bütçesini de kapsar.

Denetim programının hazırlanmasında doğal risk, kontrol riski ve doğrulama işlemlerinin sağlayacağı güvence düzeyi dikkate alınır. Programda ayrıca doğrulama işlemleri ve kontrol testlerinin zamanı ve süresi, kurumdan sağlanacak olan yardımların koordinasyonu ve yardımcılarının, diğer denetçilerin ve uzmanların hangi aşamalarda devreye gireceği göz önünde bulundurulur.

Ayrıntılı denetim planı ve denetim programı, denetimin devamı boyunca gerek görülen durumlarda yeniden gözden geçirilerek düzeltilebilir.¹⁶³ Planlama faaliyeti esasında, koşullardaki değişiklikler yada beklenmeyen sonuçlar nedeniyle çalışmanın başından sonuna kadar devam eden sürekli bir faaliyettir.

¹⁶² ISAs-300.10

3.1.3. Türkiye’de Denetim Planı ve Programı

Türkiye uygulamalarında konuyu yine 3568 Sayılı Yasa ve 2499 Sayılı Yasa çerçevesinde ayrı ayrı ele almakta fayda vardır. Çünkü 3568 Sayılı Yasa kapsamına giren konuların kapsamı ile 2499 Sayılı Yasa kapsamına giren konular birbirinden farklıdır. Birinde yapılan denetimler uygunluk denetimidir ve çoğunlukla vergi yasalarına yada ilgili yasalara uygunluk aranır. Diğerinde ise kamuyu aydınlatma ilkesi çerçevesinde finansal tablolar hakkında görüş açıklanır. 2499 Sayılı Yasa çerçevesine göre yapılan denetimler, bu yönü ile Uluslararası Denetim Standartları ile paralellik arz eder.

3568 Sayılı Yasaya göre yapılan denetim hizmetlerinin önemli bir çoğunluğu YMM'ler tarafından yerine getirilmektedir. Yasa YMM'lerin tasdik yapacakları işlemleri belirlemiş ve denetimin nasıl yapılacağının sınırlarını da çizmiştir. Yapılan tasdik işlemleri uygunluk denetimi olduğu için, denetim çalışmasının planlanması diğer denetim çalışmalarının planlanmasına benzemez.

Diğer yandan 3568 Sayılı Yasaya göre yapılan denetimlerin önemli bir özelliği kısmi denetim şeklinde olmasıdır. Diğer bir ifade ile YMM'lik kapsamına giren bir tasdik işlemi, başka bir tasdik konusu ile ilişkili olmayabilir. Bu nedenle yapılan tasdik işlemlerinin sonuçları sadece tasdik kapsamında yer alan konuları ilgilendirir ve bir bütün olarak finansal tablolar hakkında fikir vermez. Bu nedenle YMM tasdik kapsamına alınan işlemlerin denetlenmesi sırasında yapılması gereken denetim planı ve programı yine kısmi niteliktedir ve sadece ilgili konuyu kapsayan bir planlamanın yapılması gerekir. Bu durumun bir tek istisnası tam tasdik olarak ta adlandırılan yıllık kurumlar vergisi ve gelir vergisi tasdik raporlarıdır. Bu raporlarda kurumun kazançlarının doğruluğu denetlendiği için, belirli bir faaliyet dönemini kapsayan tüm hesapların incelenmesi ve değerlendirilmesi gerekir.

2499 Sayılı Yasada da bağımsız denetim çalışmasının etkin bir şekilde planlanması gerektiği belirtilmiştir. Burada ifade edilen etkin planlama, denetim çalışmasının doğru bir biçimde yönlendirilmesi, iş ve zaman tasarrufu sağlayacak şekilde bağımsız denetimin nihai amacına ulaşması için gerekli çalışmaların sistemli bir şekilde yürütülmesini ifade eder.¹⁶⁴

¹⁶³ ISAs-300.12

¹⁶⁴ Seri : X - Tebliğ No: 16, mad. 25

2499 Sayılı Yasa açısından ortaya konulan planlama ilkelerinin dar kapsamlı olarak ele alınmış olsa da Uluslararası Denetim Standartlarında yer alan ilkelerle uyumlu olduğu görülmektedir. Ancak planlama ile ilgili ilkelerinin bulunması, yapılan denetimlerin etkin bir şekilde planlandığını, diğer bir ifade ile söz konusu ilkelere uygun hareket edildiğini göstermez. Denetim ile ilgili uygulamalarda denetim planının, uygun denetim kadrosu ile yürütülmesi gerekir. Denetim kadrosu oluşturulması, denetimin maliyetini ve dolayısıyla işletmenin denetim için katlanacağı maliyeti etkiler. Ülkemizde yapılan bağımsız denetimlerin bir çoğu yasal zorunluluk nedeniyle yapıldığı için denetim maliyeti dikkate alınan kriterlerin başında gelmektedir. Bu nedenle yapılan denetimler çoğunlukla şekilsel düzeyde kalmakta , denetim için harcanması gereken zaman çoğunlukla firmanın muhasebe problemlerinin çözülmesi ile geçirilmektedir. Buna rağmen aktif pasif eşitliğinin sağlanamadığı bilançoların olumlu görüşle değerlendirildiği de görülmektedir. Bu örnekleri SPK'ya verilen denetim raporlarının incelenmesi yoluyla çoğaltmak mümkündür. Söz konusu raporlardan hareketle denetçilerin mesleki yeterlilik, bağımsızlık ve mesleki özen ilkelerine göre hareket ettiğini söylemek mümkün değildir. Planlama denetimin yapılmasında yol gösterici bir araçtır ve tek başına denetim kalitesini artırmaz. Mükemmel bir denetim planı, denetimin uygulayıcılarının yetersiz olmasından kaynaklanan denetim kalite düşüklüğünün önüne geçemez. Diğer yandan iyi bir denetçi, yeterli bir denetim planı olmasa da belirli bir denetim kalitesi sağlayabilir.

Mevzuatımızda denetim planı ve programına ilişkin hükümler olmasına rağmen denetim çalışmalarında planlamaya gereken önemin verildiği söylenemez. Bunun belli başlı nedenlerini şu şekilde sıralamak mümkündür.

- i) Denetim firmaları yeterince kurumsallaşmamıştır.
- ii) Denetim firmalarının bir çoğu denetim planı ve programı hazırlamayı gereksiz bir işlem olarak görmektedirler.
- iii) Yetişmiş eleman konusunda sıkıntılar yaşanmaktadır.
- iv) Denetim ekibinde görev alanların koordinasyonu yetersizdir.
- v) Denetim ücretleri konusunda haksız rekabet yaşandığı için denetimin maliyeti düşürülmeye çalışılmakta ve uzmanlardan yararlanma yolu tercih edilmemektedir.
- vi) Denetim planı ve programı yapılmış olsa bile, çalışmalar programa uygun olarak yürütülmemektedir.
- vii) Denetim riski kavramı dikkate alınmamaktadır.

3.2. ISA-310: İşletme Bilgileri

Bu standartta işletme hakkındaki bilgilerin denetime etkisi ve denetçinin bilgi edinmede dikkat edeceği hususlar açıklanmıştır. İşletme bilgileri denilince sadece işletmenin hukuki ve organizasyon yapısı düşünülmemelidir. İşletmenin içinde yer aldığı sektör, bu sektörün koşulları ve işletmenin sektör içindeki yeri gibi bilgilerde bu kapsamda ele alınmalıdır. Örneğin inşaat sektörü içinde yer alan bir firmanın denetiminde ülkede inşaat sektörünün önemi, koşulları, sorunları, rekabet şartları...vs hususların bilinmesi yapılan işlemlerin nedenlerinin daha iyi anlaşılmasına, neden-sonuç ilişkisinin daha kolay kurulmasına yardımcı olacaktır.

3.2.1. Bilgi Sağlamanın Amacı

Denetçi finansal tabloları denetlerken; denetime etkisi olan olayları, işlemleri ve uygulamaları belirlemek ve anlamak için gerekli olan işletme bilgilerine sahip olmalı yada bu bilgileri elde etmelidir.¹⁶⁵ Çünkü bu bilgiler, denetim riskinin saptanmasında ve denetim işlemlerinin kapsamının belirlenmesinde kullanılır. Denetçinin bilgi düzeyi, kurumun içinde bulunduğu sektörün koşullarını ve bu koşullar içinde kurumun durumunu tespit edebilecek düzeyde olmalıdır.

Sözleşmenin kabul edilmesi aşamasında, denetçi öncelikle denetlenen kurum hakkında ve kurumun içinde yer aldığı sektör hakkında ön bilgiler elde edecek ve mevcut bilgi düzeyinin denetimin yapılması için yeterli olup olmadığını dikkate alacaktır. Sözleşme kabul edildikten sonra ise daha ayrıntılı bilgiler elde edilir. Sözleşmenin başlangıç aşamasında gerekli olan bilgiler mümkün olduğu ölçüde sağlanmış olmalıdır. Daha sonraki aşamalarda bu bilgiler değerlendirilmeli, güncellenmeli ve gerektiğinde yeni bilgiler elde edilmelidir.

Denetimde bilgi edinme, süreklilik arz eden bir faaliyettir. Denetim kanıtı sağlanması için denetimin tüm aşamalarında bilgi toplanması, değerlendirilmesi ve bu bilgilerin sonuçları ile ilgili işlemlerin dikkate alınması gereklidir. Sürekli denetim sözleşmelerinde, önceki yılların çalışma kağıtlarında yer alan bilgiler incelenir ve güncelleştirilir. Güncelleme yaparken son güncelleme tarihinden itibaren meydana gelen önemli değişiklikleri belirlemek için gereken işlemler yapılmalıdır.

¹⁶⁵ ISAs-310.02

İşletme bilgileri, denetçinin uygulayacağı mesleki kanaat için bir referans çerçevesidir. Bu bilgiler; sorunların belirlenmesi, risklerin değerlendirilmesi, denetimin etkili ve verimli olarak planlanması ve yapılması, denetim kanıtlarının değerlendirilmesi ve müşteriye daha iyi hizmetin götürülmesi...vs gibi hususlarda denetçiye yardımcı olur.

Denetçi, denetimde görevlendirilen yardımcılara çalışmaların gerçekleştirilmesi için yeterli bilgiyi sağlamalıdır.¹⁶⁶ Sonradan öğrenilen ilave bilgiler varsa, bu bilgiler de diğer denetçi ve yardımcılara ulaştırılmalıdır. Ticari bilgilerin etkin bir şekilde kullanılmasını sağlamak için, bu bilgilerin finansal tabloları nasıl etkilediği ve bilgilerle denetçi görüşü arasında uyum olup olmadığı göz önünde bulundurulur.¹⁶⁷

3.2.2. Bilgilerin Kaynakları

Denetçi, bilgi sağlarken işletme içinden ve dışından çeşitli bilgi kaynaklarından yararlanabilir. Bu bilgi kaynaklarını şu şekilde sıralamak mümkündür.

- i) Kurum ve içinde bulunduğu sektör hakkındaki önceki deneyimler.
- ii) Kurum içinde yer alan kişilerle yapılan görüşmeler.
- iii) İç denetim personeli ile yapılan görüşmeler ve iç denetim raporları.
- iv) Diğer denetçilerle ve danışmanlarla yapılan görüşmeler.
- v) Kurumun dışında bulunan kişilerle yapılan görüşmeler.
- vi) Kurumun içinde bulunduğu endüstri ile ilgili yayınlar.
- vii) Kurumu önemli ölçüde etkileyen yasalar ve düzenlemeler.
- viii) Kurumun binalarına ve fabrikalarına yapılan ziyaretler.
- ix) Kurum tarafından düzenlenen diğer bilgi ve belgeler.

3.2.3. Türkiye’de İşletme Bilgileri

Ülkemizde işletme bilgileri sağlanmasına yönelik olarak doğrudan bir düzenleme yoktur. 3568 Sayılı Yasa kapsamındaki tasdik işlemlerinde her bir tasdik işlemine ilişkin rapor dispozisyonu verilmiştir. Bu dispozisyonlarda YMM’lerin incelemek yada sağlamak zorunda oldukları bazı bilgiler verilmiştir. Ancak burada bilgi sağlanmasının amacı; kanaat edinme değil, uygunluğun gözden geçirilmesidir.

¹⁶⁶ ISAs-310.11

¹⁶⁷ ISAs-310.12

2499 Sayılı Yasada “Bağımsız denetim kuruluşları sahip bulundukları organizasyon, personel veya mesleki uzmanlıkları ile sonuçlandıramayacakları bir bağımsız denetim hizmetini üstlenemezler” şeklinde bir ifade kullanılarak işletme bilgilerine gereken önem verilmiştir. Bu ifadeye göre bağımsız denetimin yapılabilmesi için her şeyden önce denetlenen işletme hakkında yeterli bilgi ve becerinin olması gerekir.

Ülkemiz uygulamalarına baktığımızda yasalarımızın bağlayıcı hükümleri olmasına rağmen yapılan denetimlerin mevzuat hükümlerine uygun olduğu söylenemez. Çünkü denetim hizmetlerinin ihale usulü ile pazarlık konusu yapıldığı bir ortamda, bilgi ve deneyim ölçülmemekte, sadece denetim ücretleri belirleyici kriter olabilmektedir. Reklam ve rekabet yasağı olmasına rağmen, bazı firmalar dolaylı yollardan bu yasakları ihlal edebilmekte, böylece kendilerine haksız kazanç sağlayabilmektedirler.

Bu ISA, işletme bilgilerinin sağlanma yollarını ve amaçlarını açıklamaktadır. Mevzuatımızda ise bu bilgilerin nasıl ve nerelerden sağlanacağı değil, raporlarda yer alması gereken bilgilerin neler olduğu sıralanmıştır. Bu yönü ile standart ile mevzuatımız birbirinden farklıdır. ISAs yol gösterici bir özellik arz ederken, mevzuatımız kurallar koymakta yada şekilsel olarak nelerin yapılacağını sıralamaktadır.

3.3. ISA-320 : Önemlilik Kavramı

Bu standartta önemlilik kavramı ve denetim riski ile olan ilişkisi ele alınmıştır. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesinin yayınladığı Uluslararası Muhasebe Standartlarında, “Önemlilik” aşağıdaki gibi tanımlanmıştır.

“Herhangi bir bilginin atlanması yada yanlış ifade edilmesi finansal tablolardan yararlanan kullanıcıların ekonomik kararlarını etkiliyorsa, bu bilgiler önemlidir. Önemlilik, atlanan yada yanlış ifade edilen bir bilginin yol açtığı hataların yada kalemlerin büyüklüğüne göre belirlenir. Bu nedenle önemlilik, bilginin sahip olması gereken ilk niteliksel özelliklerine göre tercih edilen bir başlangıç yada kesim noktasıdır.”

Finansal tabloların denetlenmesinin amacının, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle belirli bir finansal raporlama çerçevesine göre hazırlanıp hazırlanmadığı hususunda bir görüş açıklaması denetçiye için olanak sağlamak olduğunu daha önce de belirtmiştik. Bu

görüşün açıklanması için, denetçinin önemlilik prensibini ve denetim riski ile olan ilişkisini dikkate alması gerekir.¹⁶⁸

Hangi durumların önemli olduğunun tespiti, yani önemliliğin ölçüsü mesleki yargı konusudur. Denetim planlanırken maddi hataları ortaya çıkaracak şekilde bir önemlilik düzeyi belirlenir. Fakat hataların miktarsal (nicel) olarak belirlenmesi yeterli değildir. Hataların yapısal (nitel) özelliklerinin de dikkate alınması gerekir. Çünkü yapısal hatalar finansal tabloları kullanan birini yanıltabilir. Görünüşte doğru olan finansal tabloların, gerçekte bir ilişkisi olmayabilir. Diğer yandan yasa koyucunun ortaya koyduğu müeyyideler nedeniyle bazı yanlışlıklar işletmenin faaliyetini önemli ölçüde sınırlayabilir. Bu nedenle sadece yasaların ihlal edildiğinin açıklanması, muhasebe politikalarının başarısızlığını tanımlamakta yeterli ve uygun değildir.

Göreceli olarak önemsiz miktarlarda olan bazı hatalar, toplam olarak finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olabilir. Örneğin her ay tekrarlanan bir işlemdeki önemsiz bir hata, toplam olarak değerlendirildiğinde önemli bir yanlışlığın göstergesi olabilir.

Önemlilik, finansal tabloların bütününde ve açıklamalarında dikkate alınır. Finansal tablolara ilişkin önemlilik düzeyi, hesap kalemleri itibarıyla farklı olabilir. Önemlilik düzeyi; denetim işlemlerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesi ile yanlışlıkların etkilerinin değerlendirilmesinde etkin bir rol oynar.¹⁶⁹

3.3.1. Önemlilik ve Denetim Riski Arasındaki İlişki

Denetim planlanırken, finansal tabloların önemli yanlışlıklar yapılarak hazırlanabileceğini göz önünde bulundurur. Hesap ve işlemler bazında tespit edilen önemlilik düzeyi, hangi kalemlerin test edileceğini ve analitik işlemlerin ve örnekleme metodunun nerelerde kullanılacağını gösterir. Bu durum, denetim riskinin kabul edilebilir (makul) bir düzeye düşürülmesi için tasarlanan denetim işlemlerinin belirlenmesi olanağını sağlar.

Önemlilik düzeyi ile denetim riski arasındaki ilişki zıt yönlüdür. Önemlilik düzeyi yüksek olduğu zaman, denetim riski düşer. Denetçi, önemlilik ve denetim riski arasındaki zıt

¹⁶⁸ ISAs-320.02

¹⁶⁹ ISAs-320.08

ilişkiyi denetim işlemlerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamını belirlerken göz önünde bulundurur ve denetim riskinin artması aşağıdaki yollardan biri ile önlenir.

i) Mümkün olduğu ölçüde kontrol riskinin düşürülmesi ve denetimde yaygınlığı artırarak yada ilave kontrol testleri yaparak mevcut düşük risk düzeyinin korunması.

ii) Planlanan doğrulama işlemlerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamı değiştirilerek ortaya çıkarma riskinin düşürülmesi.

Sözleşmenin başlangıcında planlama aşamasında tespit edilen önemlilik ve denetim riski düzeyi, denetim işlemlerinin sonuçlarının değerlendirildiği aşamadaki önemlilik ve denetim riski düzeyinden farklı olabilir. Bu durum, koşullardaki bir değişiklikten yada denetçinin sahip olduğu bilgilerdeki bir değişiklikten kaynaklanabilir. Diğer yandan denetçi kasıtlı olarak planlama aşamasındaki önemlilik düzeyini, sonuç aşamasındaki önemlilik düzeyinden daha düşük kabul edebilir. Bunun nedeni yanlışlıkların ortaya çıkartılamama olasılığının düşürülmesi ve ortaya çıkartılan yanlışlıkların etkisinin belirlenmesi için denetçiye bir güvenlik marjı sağlamaktır.

Finansal tabloların doğruluğunun değerlendirilmesinde, denetim sırasında tespit edilen yanlışlıkların toplam olarak önemli olup olmadığı da dikkate alınmalıdır.¹⁷⁰ Denetim sırasında ortaya çıkartılan yanlışlıklar ile ortaya çıkartılamayan yanlışlıklar için denetçinin yapacağı işlemler birbirinden farklıdır. Ortaya çıkartılan yanlışlıklar önemli ise, denetim işlemlerinin genişletilmesi yada yönetimden finansal tabloların düzeltilmesinin istenmesi yoluyla denetim riski düşürülebilir. Yönetim, düzeltmeyi kabul etmiyorsa ve denetim işlemlerinin genişletilmesi bu yanlışlıkların önemli olup olmadığını tespiti imkan vermiyorsa, denetçi, raporunu uygun bir şekilde değiştirmelidir.¹⁷¹

Belirlenen önemlilik düzeyi ile yanlışlıkların tespiti mümkün olmuyorsa, yanlışlıkların ortaya çıkarılma olasılığı, belirlenen önemlilik düzeyi aşılarak dikkate alınmalıdır. Böylece ilave denetim işlemleri yada yönetimden düzeltme istenmesi yoluyla, denetim riskinin düşürülmesi olanağı sağlanacaktır.

¹⁷⁰ ISAs-320.12

¹⁷¹ ISAs-320.15

3.3.2. Türkiye’de Önemlilik ve Denetim Riski Kavramı

Önemlilik kavramı, sübjektif bir kavramdır. Önemlilik düzeyi denetçinin yargısına göre belirlenir. 2499 Sayılı Kanununda önemlilik kavramı “bir hesap kalemi veya finansal bir olayın nispi ağırlık ve değerinin, mali tablolara dayanılarak yapılacak değerlemeleri veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade eder” şeklinde tanımlanmıştır. Ayrıca TÜRMOB bünyesinde oluşturulan ve TİMDESK tarafından yayınlanan “Türkiye Muhasebe Standartları” nda da önemlilik kavramı yukarıdaki tanıma benzer bir şekilde tanımlanmıştır. Diğer yandan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde önemlilik kavramı benzer ifadelerle tanımlanmıştır.

Ülkemizde önemlilik kavramının çerçevesi belirlenmiş olmasına rağmen, bu kavramın denetim riski ile olan ilişkisi ortaya konulmamıştır. Uygulamada riskin tespiti daha çok mevzuat hükümlerine uygunluk yönü ile ele alınmaktadır. Diğer bir ifade ile mevzuat hükümleri açısından sakıncalı görülen alanlar daha riskli alanlar olarak kabul edilmekte, denetim planı ve programı buna göre şekillenmektedir. Yasal açıdan problem oluşturmeyen bir konu, finansal tablolar açısından önemli de olsa dikkate alınmamakta yada gereken hassasiyet gösterilmemektedir. Halbuki riskin belirlenmesinde ve önemlilik düzeyinin tespitinde kamuyu aydınlatma ilkesi, diğer bir ifade ile finansal tabloların ilgililerin kararlarını etkileme gücü dikkate alınmalıdır.

ISAs’da risk kavramı önemli bir yer tutarken, mevzuatımızda ve uygulamada risk kavramı ele alınmamıştır. Riskin hangi ölçülere göre belirleneceği kişisel yargıya bırakılmıştır. Bu nedenle kişisel yargı farkından doğan risk alanları kişiden kişiye göre değişebilmektedir. Aynı kurumun iki farklı kişi tarafından denetlenmesinin sonucu farklı olabilmektedir. Oysa denetim standartları bu farklılıkların ortadan kaldırılması için gereklidir.

4. İÇ KONTROL

Standartların bu bölümünde, denetim riski ile iç kontrol sistemi arasındaki ilişki, bilgisayarlı ortamlarda iç kontrol sistemi ve muhasebesi işletme dışında tutulan kurumlarda denetim ve iç kontrol sistemi konuları ele alınmıştır. Bu bölümde özellikle denetçinin denetim riskini değerlendirirken dikkate alacağı hususlar ayrıntılı olarak incelenmiştir. Burada yer alan standartlar şunlardır.

400 Riskin Belirlenmesi ve İç Kontrol

401 Bilgisayarlı Ortamlarda Denetim

402 Dışarıdan Hizmet Satın Alan Kurumlarda Denetim

4.1. ISA-400 : Riskin Belirlenmesi ve İç Kontrol

Bu standartta denetim riski ile bu riskin iç kontrol sistemi arasındaki ilişkisi ele alınmıştır. Denetimin planlanması ve etkin bir denetim için, denetçinin muhasebe ve iç kontrol sistemi hakkında yeteri kadar bilgisi olması gerekir. Bu bilgiler denetçinin denetim riskini hesaplamasını sağlar. Denetçi denetim riskinin kabul edilebilir bir seviyeye düşürülmesi için gereken denetim işlemlerini mesleki kanaatini kullanarak belirler.¹⁷²

Burada ifade edilen “Denetim Riski”, finansal tablolarda önemli yanlışlıklar bulunmasına rağmen, denetçinin bu yanlışlıkları tespit edememesi ve bu nedenle yanlış bir görüş vermesi riskidir. Söz konusu risk; doğal risk, kontrol riski ve ortaya çıkarma riski şeklinde üç alt riskten oluşur. Bu riskleri sırasıyla şu şekilde tanımlamak mümkündür.

i) **Doğal Risk** : İç kontrol sisteminin bulunmadığı bir yerde, bir hesabın yada işlemin önemli yanlışlıklara karşı olan hassasiyetidir.

ii) **Kontrol Riski** : Bir hesapta yada işlemde yer alan önemli bir yanlışlığın, muhasebe ve iç kontrol sistemi tarafından ortaya çıkarılamaması, düzeltilememesi yada önlenememesi riskidir.

iii) **Ortaya Çıkarma Riski** : Bir hesapta yada işlemde yer alan önemli bir yanlışlığın, denetçinin yaptığı doğrulama işlemleri yoluyla ortaya çıkarılamaması riskidir.

Muhasebe sistemi denilince, çeşitli kayıt ve işlemlerden oluşan bir seri görev anlaşılmalıdır. Bu görevin esas amacı finansal kayıtların korunması için tanımlanması, bir araya toplanması, analiz edilmesi, hesaplanması, sınıflandırılması, kaydedilmesi, özetlenmesi ve raporlanmasıdır. İç kontrol sistemi ise ticari faaliyetin düzenli ve verimli bir şekilde yürütülmesi, varlıkların korunması, hile ve hataların ortaya çıkartılması ve önlenmesi, muhasebe kayıtlarının tam ve doğru olması ve güvenilir finansal bilgilerin zamanında hazırlanması için kurum yönetimi tarafından benimsenen politikaları ve işlemleri ifade etmektedir.

¹⁷² ISAs-400.02

İç kontrol sistemi; muhasebe sistemi ile doğrudan ilgili olan hususların ötesinde bir anlama sahiptir. Ancak finansal tabloların denetiminde, denetçi yalnızca finansal tabloların açıklamaları ile ilgili olan politikalarla ve işlemlerle ilgilenir. Muhasebe ve iç kontrol sistemleri ile ilgili hususlar, doğal risk ve kontrol riski birlikte ele alındığında denetçiye aşağıdaki olanakları sağlar.

- i) Finansal tablolarda yer alan muhtemel yanlışlıkların türlerinin belirlenmesi.
- ii) Maddi yanlışlık riskini etkileyen faktörlerin dikkate alınması.
- iii) Uygun denetim işlemlerinin tasarlanması.

Denetçi, belirli bir denetim yaklaşımı geliştirirken, ilk kontrol riski değerlendirmesini (doğal risk değerlendirmesi ile birleştirerek), ortaya çıkarma riskinin belirlenmesinde dikkate alır.

4.1.1. Doğal Risk

Denetim planının geliştirilmesinde denetçi, finansal tablolardaki doğal risk düzeyini belirlemelidir. Denetim programının geliştirilmesinde ise ya doğal riskin yüksek olduğunu varsayarak yada önemli hesap kalemleri ve işlemlere yönelerek bu risk düzeyi ile bağlantı kurmalıdır.¹⁷³

Doğal riskin belirlenmesi için, denetçi değişik faktörlerden yararlanarak mesleki kanaatini kullanır. Bu faktörleri şu şekilde sıralamak mümkündür.

a) Finansal Tablolar Düzeyinde

- i) Yönetimin dürüstlüğü.
- ii) Yönetimin deneyimi ve bilgisi, yönetimde kalınan dönem boyunca meydana gelen değişiklikler.
- iii) Yönetim üzerindeki olağandışı baskılar.
- iv) Kurumun ticari faaliyetinin yapısı.
- v) Kurumun içinde bulunduğu endüstriyi etkileyen faktörler.

b) Hesap Kalemleri ve İşlemler Düzeyinde

- i) Yanlışlıklara karşı hassas olan hesap kalemleri.
- ii) İşlemlerin altında yatan karmaşıklık ve bir uzman çalışması kullanılmasını gerektiren olaylar.

¹⁷³ ISAs-400.11

- iii) Hesap bakiyelerinin belirlenmesinde kullanılan kanaatin derecesi.
- iv) Kayıplara yada kötü kullanıma karşı varlıkların hassasiyeti.
- v) Karmaşık ve olağandışı işlemlerin özellikle dönem sonlarında tamamlanması.
- vi) Sıradan bir sürece tabi olmayan işlemler.

4.1.2. Muhasebe ve İç Kontrol Arasındaki İlişki

Bilindiği gibi muhasebe kayıtların tutulması, saklanması, özetlenmesi, raporlaması ve analizi ile ilgilenen birimdir. İç kontrol ise muhasebeye yansıyan işlem ve olayların işletme ve yönetim politikaları ile uygunluğunu araştırır. Bu nedenle iç kontrol sistemi finansal olayları değerlendirirken bunların muhasebeye yansımaları ile ilgilenir. İşletme varlıklarını korumak için yönetimin verdiği yetkilere göre hareket edilip edilmediğini ve kayıtlı varlıklarla mevcut varlıkların birbiri ile uygunluğunu karşılaştırır.

Doğal sınırlamalar nedeniyle muhasebe ve iç kontrol, yönetime amaçlara ulaşıldığı konusunda kesin kanıtlar sağlamaz. Bu sınırlamalar bazı konularda iç kontrol işlemi maliyetinin elde edilmesi beklenen faydayı aşması ve doğal olarak o konuların üzerine gidilmemesi, iç kontrol işlemlerinin çoğunun alışılmış işlemlere doğru yönelmesi, dikkatsizlik, telaş, kanaat yanlışlıkları ve talimatın anlaşılmasında gibi nedenlerle yapılan hatalar, yönetimin bir üyesinin ve çalışan birinin sahtekarlığı nedeniyle iç kontrollerin ihmal edilmesi olasılığı, bir kişinin iç kontrol yapılması sorumluluğunu kötüye kullanması olasılığı, koşullarda meydana gelen değişiklikler nedeniyle işlemlerin yetersiz olması olasılığı...vs nedenlerden kaynaklanır.

Denetimin planlanması aşamasında muhasebe ve iç kontrol sistemi hakkında bilgi sağlanırken, denetçi muhasebe ve iç kontrol sisteminin şekli ve faaliyetleri hakkında bir kanaat edinir. Muhasebe ve iç kontrol sistemi hakkında bilgi sağlamak için yapılan işlemler, kurumun büyüklüğü ve karmaşıklığına, belirlenen önemlilik ve doğal risk düzeyine ve yapılan iç kontrol işlemlerinin türlerine göre farklılık arz eder. Denetim için önemli olan muhasebe ve iç kontrol sistemi hakkındaki bilgiler, genellikle kurum ile daha önce yaşanan deneyimler vasıtasıyla elde edilir.

4.1.3. Kontrol Riski

Denetçi doğal riski tespit ettikten sonra, kontrol riskini belirlemelidir. Bunun için öncelikle maddi yanlışlıkların düzeltilmesi, ortaya çıkartılması yada önlenmesi için kurumun

muhasabe ve iç kontrol sisteminin etkinliğini ölçen bir “Ön Kontrol Riski” tespiti yapar. Muhasebe ve iç kontrol sisteminde yer alan doğal sınırlamalar nedeniyle burada da bazı kontrol riskleri bulunacaktır.

Kurumun muhasabe ve iç kontrol sistemi etkin değilse yada etkinliğinin değerlendirilmesi yeterli olmayacaksa, bazı iddialar yada tüm iddialar için kontrol riski yüksek bir düzeyde belirlenmelidir. Ancak denetçi önemli bir yanlışlığın düzeltilmesi ve ortaya çıkartılması yada önlenmesi için yapılacak iç kontrol işlemlerini belirleme imkanına sahipse yada gerekli olan kontrol testlerini bizzat yapmayı planlamışsa ön kontrol riskini daha düşük tespit edilebilir.

Denetim çalışma kağıtlarında, kurumun muhasabe ve iç kontrol sistemini hakkındaki bilgiler ve tespit edilen kontrol riski düzeyi yer almalıdır.¹⁷⁴ Kontrol riski düzeyi düşük belirlendiği zaman, denetçi bu kanaatinin esaslarını ayrıca belirtmelidir.

Muhasebe ve iç kontrol sistemi hakkında bilgi elde edilmesi için yapılan bazı işlemler, planlanan kontrol testlerinin yerine geçmez. Fakat bazı iddialarla ilgili olarak iç kontrol faaliyetlerinin etkinliği hakkında denetim kanıtı sağlayabilir. Muhasebe ve iç kontrol sistemi hakkında bilgi elde edilmesi için yapılan işlemler, finansal tablolarla ilgili belirli bir iddia hakkında denetim kanıtı sağlıyorsa, elde edilen denetim kanıtı kontrol riskinin belirlenmesinde kullanılabilir.

Denetçi, kontrol riskini düşürmek için, yapacağı kontrol testleri vasıtasıyla denetim kanıtları elde etmelidir. Kontrol riskinin düşük belirlenmesi, daha çok denetçinin muhasabe ve iç kontrol sistemi hakkında etkin bir şekilde yürütüldüğüne ilişkin kanaat edinmesine bağlıdır.¹⁷⁵ İç kontrol faaliyetlerinin etkinliği hakkında denetim kanıtları elde edilirken, denetçi, onların nasıl uygulandığını, uygulandığı dönem boyunca tutarlılığını ve kimin tarafından uygulandığını dikkate alır. Faaliyetlerin etkinliği kavramı, oluşan sapmaların farkına varmak anlamındadır. Önerilen kontrol işlemlerinden sapmalar; kilit personeldeki değişiklikler, işlem hacminde meydana gelen önemli mevsimlik dalgalanmalar ve insan hataları gibi faktörler nedeniyle meydana gelebilir. Sapmalar ortaya çıkartılırken, denetçi bu

¹⁷⁴ ISAs-400.25

¹⁷⁵ ISAs-400.31

konularla ilgili olarak özel incelemeler yapar ve özellikle iç kontrol fonksiyonundaki kilit personel değişikliklerini inceler.

Bilgisayarlı ortamlarda yapılan kontrol testlerinin amaçları, elle yapılan (manuel) ortamdaki farklı değildir ama yine de bazı denetim işlemleri değişebilir. Denetçi, denetim tekniklerine yardımcı olan bilgisayar kullanımını gerekli görebilir yada tercih edebilir. Böyle tekniklerin kullanılmasıyla muhasebe ve iç kontrol sisteminde görünmeyen kanıtların belgelendirilmesi sağlanabilir.

Denetçi, ön kontrol riski değerlendirmesinde öngördüğü gibi iç kontrol işlemlerinin yürütülüp yürütülmediğini yapacağı kontrol testlerinin sonuçlarını esas alarak değerlendirmelidir.¹⁷⁶ Burada bir sapma olması halinde denetçinin belirlediği kontrol riski düzeyini gözden geçirerek düzeltmesi gerekebilir. Böyle durumlarda, planlanan doğrulama işlemlerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamı da değişecektir.

Denetçi tarafından elde edilen denetim kanıtlarının bazıları, diğer kanıtlardan daha güvenilirdir. Genellikle denetçinin gözlemleri yoluyla elde edilen denetim kanıtları, sadece bilgi alınarak elde edilenden kanıtlardan daha güvenilirdir. Kontrol riski hakkında kanaate dayanan denetim kanıtlarının uygunluğunun belirlenmesinde, denetçi önceki denetimde elde edilen denetim kanıtlarını dikkate alabilir. Ancak elde edilen bilgilerin güncellenmesi ve kontrolde değişiklik yaratan unsurlar hakkında daha fazla denetim kanıtının elde edilmesi gereklidir. Daha önce yapılan işlemlere güvenilmesinden önce, denetçi bu güvenin kaynağı olan denetim kanıtlarını elde etmelidir.¹⁷⁷

Denetçi, iç kontrol işlemlerinin dönemin başından sonuna kadar uygulanıp uygulanmadığını dikkate almalıdır.¹⁷⁸ Şayet dönem boyunca farklı zamanlarda farklı kontrol işlemleri uygulanmış ise, denetçi her birini ayrı ayrı dikkate alır. Dönemin belirli bir aralığında iç kontrollerde meydana gelen bir bozulma, bu dönem aralığındaki işlemler ve olaylar için uygulanan denetim işlemlerinin yapısının, zamanlamasının ve kapsamının ayrı ayrı dikkate alınmasını gerektirir.

¹⁷⁶ ISAs-400.34

¹⁷⁷ ISAs-400.36

¹⁷⁸ ISAs-400.37

Denetçi, dönem sonundan önceki bir zaman aralığı içinde bazı kontrol işlemlerini yapmaya karar verebilir. Bununla beraber, geriye kalan dönem ile ilgili olarak denetim kanıtı elde edilmeden, yapılan bu testlerin sonuçlarına güvenilmez.

Doğrulama işlemleri ve elde edilen diğer denetim kanıtları ile denetim sonucuna ulaşmadan önce, denetçi kontrol riski düzeyinin kabul edilip edilmediğini son kez dikkate almalıdır.¹⁷⁹

4.1.4. Doğal Risk ve Kontrol Riski Arasındaki İlişki

Doğal riskin olduğu ortamlarda, yönetim genellikle muhasebe ve iç kontrol sisteminin planlanması yoluyla yanlışlıkların düzeltilmesi, ortaya çıkarılması yada önlenmesine çalışır. Bu nedenle, bu planlar doğal risk ve kontrol riski ile yakından ilişkilidir. Böyle durumlarda, denetçi doğal riski ve kontrol riskini ayrı ayrı değerlendirmeye kalkışrsa, uygun olmayan bir risk değerlendirmesi ortaya çıkabilir. Sonuç olarak, denetim riski bileşik bir değerlendirme yapılarak daha doğru belirlenebilir.

4.1.5. Ortaya Çıkarma Riski

Ortaya çıkarma riski, direkt olarak denetçinin doğrulama işlemleri ile ilişkilidir. Denetçinin, doğal riski ve kontrol riskini birlikte değerlendirmesi, ortaya çıkarma riskinin düşürülmesi için yapılacak olan doğrulama işlemlerinin yapısını, zamanlamasını ve kapsamını etkiler. Bu durum, denetim riskinin kabul edilebilir bir düzeye düşmesini sağlar. Denetçi, tüm hesap ve işlemlerin % 100'ü incelese bile bazı ortaya çıkarma riskleri daima görülebilir. Çünkü denetim kanıtlarının çoğu, kesin kanıt olmaktan çok, sadece ikna edici niteliktedir.

Denetçi, denetim riskinin kabul edilebilir bir düzeye düşürülmesi için gerekli olan doğrulama işlemlerinin yapısının, zamanlamasının ve kapsamının belirlenmesinde, doğal risk ve kontrol riski düzeyini de dikkate almalıdır.¹⁸⁰ Örneğin, kurumun dışında yer alan bağımsız taraflara testlerin yöneltilmesi kurumun içinde olan belgelere yada taraflara doğru yöneltilen testlere göre, dönem sonunda yapılan testler daha önceki bir tarihte yapılanlara göre ve daha geniş bir örnek büyüklüğünün kullanılması daha küçük olanlara göre tercih edilir.

¹⁷⁹ ISAs-400.39

¹⁸⁰ ISAs-400.41

Ortaya çıkarma riski ile bileşik doğal risk ve kontrol riski düzeyi arasında zıt yönlü bir ilişki mevcuttur. Doğal risk ve kontrol riski yüksek olduğu zaman, denetim riskinin düşürülmesi için ortaya çıkarma riskinin düşük olması gerekir. Denetim riskinin bileşenleri arasındaki ilişki aşağıdaki tabloda gösterilmiştir. Bu tablo ortaya çıkarma riskinin, doğal risk ve kontrol riski değerlendirmelerine bağlı olarak nasıl değiştiğini göstermektedir. Tablodaki gölgeli alanlar ortaya çıkarma riskini temsil etmektedir.

		Denetçinin Kontrol Riski Değerlendirmesi		
		Yüksek	Orta	Düşük
Denetçinin Doğal Risk Değerlendirmesi	Yüksek	En düşük	Daha Düşük	Orta
	Orta	Daha düşük	Orta	Daha Yüksek
	Düşük	Orta	Daha Yüksek	En yüksek

Doğal risk ve kontrol riskinin düşük olması, denetçinin yapacağı herhangi bir doğrulama işlemini elemek için tek başına yeterli değildir. Denetçi, belirlenen doğal risk ve kontrol riskinin düzeyini hiç dikkate almadan, önemli hesaplar ve işlemler için bazı doğrulama işlemlerini yapmalıdır.¹⁸¹

Denetim riski bileşenlerinin değeri, denetimin devamı boyunca değişebilir. Örneğin, doğrulama işlemleri yapılırken, denetçinin başlangıçta belirlediği doğal risk ve kontrol riski hakkındaki bilgiler değişebilir. Böyle durumlarda, denetçi belirlenen doğal risk ve kontrol riski düzeyini gözden geçirip düzelterek planladığı doğrulama işlemlerini değiştirecektir.

Daha yüksek doğal risk ve kontrol riski düzeyi belirlenmesi durumunda, denetçi, doğrulama işlemleri yaparak daha çok denetim kanıtı elde etmelidir.¹⁸² Hem doğal risk hem de kontrol riski yüksek ise, ortaya çıkarma riskinin düşürülmesi ve denetim riskinin kabul edilebilir düşük bir düzeye inmesi için doğrulama işlemlerinin yeteri kadar denetim kanıtı sağlayıp sağlamadığı dikkate alınmalıdır. Denetçi önemli hesaplar ve işlemler için ortaya

¹⁸¹ ISAs-400.45

¹⁸² ISAs-400.47

çıkarma riskinin kabul edilebilir düşük bir düzeye inmeyeceğini belirlediği zaman, şartlı görüş açıklamalı yada görüş bildirmekten kaçınmalıdır.¹⁸³

4.1.6. Küçük İşletmelerde Denetim Riski

Denetçinin, hem küçük hem de büyük kurumların finansal tabloları hakkında olumlu görüş açıklaması için aynı düzeyde güvence elde etmesi gerekir. Bununla beraber, büyük kurumlarla ilgili olan iç kontrol işlemlerinin çoğu, küçük kurumlar için pratik değildir. Örneğin, küçük işletmelerde muhasebe işlemleri hem yürütme hem de gözetim sorumluluğu olan birkaç kişi tarafından yapılır ve bu nedenle görev ayrımında keskin sınırlar yoktur. Görev ayrımının uygun olmadığı durumlarda, işletme sahibinin/yöneticisinin gözetimi yoluyla kontrol sistemi dengelenebilir. Görev ayrımının belirlenmediği ve kontrollere ait denetim kanıtlarının eksik olduğu durumlarda, finansal tablolar hakkındaki denetçi görüşünü desteklemesi için gereken denetim kanıtlarının, doğrulama işlemlerinin yapılması aracılığıyla bütünüyle elde edilmesi gerekebilir.

4.1.7. Eksikliklerin Bildirilmesi

Denetçi, muhasebe ve iç kontrol sistemi hakkında bilgi sağlanması ve kontrol testlerinin bir sonucu olarak sistemdeki eksikliklerin farkına varabilir. Muhasebe ve iç kontrol sistemi hakkında dikkati çeken önemli eksiklikler, uygun olan bir zamanda ve uygun bir sorumluluğa sahip olan yönetime bildirilmelidir.¹⁸⁴ Yönetime bildirme işlemi genellikle yazılı olarak yapılır. Sözlü olarak aktarılan bilgiler, denetim çalışma kağıtlarında belgelendirilir. Aktarılan bilgilerde, yönetimin amaçlarına yönelik olarak denetçinin dikkatini çeken eksikliklerin gösterilmesi önemlidir.

4.1.8. Türkiye’de İç Kontrol ve Denetim Riski

Denetim yöntemlerinin bağlı olduğu testlerden alınacak sonuçların saptanması amacıyla ve güvenilir bir temel olarak, mevcut iç kontrol sisteminin gerektiği gibi incelenmesi ve değerlendirilmesi yapılmalıdır. İç kontrol sisteminin değerlendirilmesi hem denetim planı için hem de iç kaynaklardan elde edilen kanıtların güvenilirliği için bir zorunluluktur. Etkin

¹⁸³ ISAs-400.47

¹⁸⁴ ISAs-400.49

bir muhasebe ve iç kontrol sisteminin bulunduğu kurumlarda yapılacak olan denetimde hem kalite artar hem de denetçinin işi kolaylaşır.

3568 Sayılı Yasa açısından yapılan denetimlerin uygunluk denetimi olduğunu daha önce belirtmiştik. İşletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin bulunması, uygunluk denetimlerinde yapılan işlemlerde YMM'lere önemli bir kolaylık sağlar. Bu nedenle YMM'lerin denetime başlamadan işletmenin mevcut yapısını ve bu yapı içindeki iç kontrolleri değerlendirmesi yapılacak işlemlerin planlanmasında yararlıdır. Örneğin bir yeniden değerlendirme işleminin tasdik edilmesinde işletmenin uygun bir maddi duran varlık kayıt sisteminin bulunması, resmi kurumlarda olduğu gibi bu kalemlerin kişilere zimmetlenmesi ayrı bir maddi duran varlık dosyalama ve arşivinin bulunması ve belirli aralıklarda bunların sayım ve kontrollerinin yapılıyor olması bir YMM'lerin işlerini oldukça kolaylaştırır.

3568 Sayılı Yasada iç kontrolün incelenmesi ve değerlendirilmesi için ayrı bir düzenleme yoktur. Ancak bu konuda bir düzenleme olmaması YMM'lerin bu konuyu ele almayacağı anlamına gelmez. Diğer yandan iç kontrolün incelenmesi ve değerlendirilmesi YMM'lerin kendi yapacakları işlemlerin sınırlarının belirlenmesi için gereklidir. Yasa YMM'lere yapılan hataların düzeltilmesi görevini yüklemiştir. Hatanın düzeltilmemesi durumunda bu hususun raporda belirtilmesi gerekir. Ayrıca YMM'ler yaptıkları tasdik işlemlerinin doğruluğundan sorumludur. Bu sorumluluk devletin uğrayacağı vergi ziyanının tazminine yönelik bir sorumluluktur. YMM'lerin yaptıkları tasdik işlemlerinin önemli bir çoğunluğu doğrudan devletin vergi alacağı ile ilgilidir. Dolayısıyla yapılan tasdik işleminin doğru olmaması halinde çoğunlukla vergi ziyayı da ortaya çıkar. Bu nedenle YMM'lerin yaptıkları tasdik işlemlerinde hassasiyet göstermemeleri aynı zamanda kendileri aleyhine bir durum yaratabilir.

3568 Sayılı Yasa meslek mensuplarına bu kadar sorumluluk yüklemiş olmasına rağmen uygulamada aksaklık olmadığı söylenemez. Daha öncede belirttiğimiz gibi meslek mensuplarının yeteri kadar denetlenememesi bu aksaklıkların devam etmesine yol açmaktadır. Maliye Teşkilatının yapmış olduğu denetimlerin de yetersiz olması hem işletmelerin muhasebe sistemlerinde aksaklıkların devam etmesine yol açmakta hem de işletme sahipleri şimdilik sorun yaşamadıkları için kurumsallaşma istenilen düzeye ulaşmamaktadır. Çünkü denetimlerden canı yanan bir işletme sahibi en azından sorun yaşamamak için yeterli ve uygun personeli istihdam etme yoluna gider. Böylece işletmelerin kurumsallaşması ve

kurumsallaşma ile beraber etkin bir iç denetim sistemi oluşturması sağlanabilir. Bu sorunlar şimdilik çözülmemiş, sadece ertelenmiştir. Ancak XXI. Yüzyıla bu sorunların taşınması mümkün değildir. Çünkü bedeli ağırdır ve bu bedeli tüm toplum ödemektedir. 1970'li yıllardan itibaren yaşanan yüksek enflasyon bu bedelin en iyi örneklerinden birisidir. 1980'li yıllardan itibaren devletin kamu açıklarını vergi yerine borçlanma yoluyla kapatmaya çalışması denetimsizliğin günümüze taşıdığı sorunların bir başkasıdır.

2499 Sayılı Yasa iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesi konusunda Uluslararası Denetim Standartlarına paralel bir düzenlemeye sahiptir. Her ne kadar konu Uluslararası Denetim Standartlarında ele alındığı kadar geniş ele alınmamışsa da en azından iç kontrolün değerlendirilmesine yönelik hükümler bulunmaktadır.

2499 Sayılı Yasa, bir işletmede etkin bir iç kontrol sisteminin bulunmasının, yayınlanan finansal raporların doğruluk ve güvenilirlik derecesini arttıracaklarını, etkin bir iç kontrol sisteminin varlığının finansal tabloların hatalı olma riskini azaltacağını ve denetim riskinin az olması sonucunda denetim görüşüne ulaşmada gerekli olacak denetim işlemlerinin sayı ve kapsamının daralacağını belirtmektedir. Görüldüğü gibi 2499 Sayılı Yasa açısından da iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesi denetimin yapısının ve sınırlarının çizilmesi açısından ele alınmıştır. Yasadaki hükümler bu yönü ile Uluslararası Denetim Standartlarına uygundur. Ancak risk değerlendirmeleri, bilgisayar ortamlarında denetim, küçük işletmelerin denetimleri ve hizmet işletmesi kullanılması durumu ya hiç ele alınmamıştır yada mevcut hükümler bu konulara yeteri kadar açıklık sağlayamamaktadır. Örneğin denetçinin doğal riske karşı olan davranışı ile kontrol riskine karşı olan davranışı aynı değildir. 2499 Sayılı Yasada sadece denetim riskinin düşürülmesi için iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesi gerektiği belirtilmektedir. Yapılan açıklama genel niteliktedir ve ne risk sınıflandırması yapılmıştır ne de mevcut risklerin düşürülmesi için izlenecek yol belirlenmiştir. Oysa Uluslararası Denetim Standartları bu konuları ayrıntıları ile ele almış ve denetçiye izlenmesi gereken bir yol çizmiştir.

3568 Sayılı Yasa açısından yukarıda belirttiğimiz aksaklıklar 2499 Sayılı Yasa açısından yapılan denetimlerde de yaşanmaktadır. Her ne kadar 2499 Sayılı Yasaya tabi olan kurum ve kuruluşlar organizasyon yapısı itibarıyla daha iyi durumda olsalar da yaşanan sorunlar aynıdır. Meslek mensuplarının yetersizliği, bağımsızlığı ve gereken titizliğin gösterilmemesi buradaki denetimleri de etkilemektedir. 3568 Sayılı Yasa açısından yapılan

tasdik işlemleri ile 2499 Sayılı Yasa açısından yapılan denetimler amaçları açısından birbirine benzemektedir. Her ikisinde de bazı yasal prosedürler yerine getirilmektedir. Oysa denetimden beklenen amaç farklıdır ve farklı olmalıdır. Halka açık şirketlerin denetim yaptırma zorunluluğu yasa hükmü olmasa, acaba kaç firma gerçek anlamda denetim yaptırır? Bu sorunun cevabı hiçte zor değildir. Yapılan denetimin yasal bir ödevin yerine getirilmesi şeklinde algılanması, meslek mensuplarının kendi eksikliklerini görmesini ve bu eksiklikleri gidermeye çalışmasını da engellemektedir.

Ülkemiz için denetim riski kavramı, henüz yeni bir kavramdır. Riskin ölçülmesi ve değerlendirilmesine ilişkin mevzuatımızda bir düzenleme yoktur. Gerek 2499 Sayılı Yasada gerekse 3568 Sayılı Yasada denetim riskinin belirlenmesi denetçinin sübjektif yargısına bırakılmıştır. Denetçi riskli denetim alanlarını kendisi belirler ve bu riskli alanlar üzerinde daha çok inceleme yapar. Böylece denetim sonucu elde edeceği kanaatin görüşünün oluşmasında bir temel teşkil etmesini sağlar.

Denetim riskinin ölçülmesi ISAs'da da denetçinin kişisel yargısına bırakılmıştır. Bu yönü ile ISAs ile ülkemiz uygulamaları arasında çelişkili bir durum söz konusu değildir. Ancak ISAs riskin nasıl ölçüleceğini, risklerin çeşitlerini ve denetim riskinin kabul edilebilir bir düzeye indirilmesi için gerekli olan işlemleri de belirlemiş, bu konuda denetçiye yardımcı olacak bir yol çizmiştir. Ülkemizde ise denetim riskinin kavramsal çerçevesi bile belirlenmemiş, riskin ölçülmesi ve azaltılmasına ilişkin herhangi bir yol gösterilmemiştir. Bu açıdan bakıldığında denetime yön veren mevzuat hükümlerinin eksik ve yetersiz olduğu söylenebilir.

4.2. ISA - 401 : Bilgisayarlı Ortamlarda Denetim

Bu standart, muhasebe ve kayıt sistemini bilgisayarın yönlendirdiği işletmelerin denetimde denetçinin dikkate alacağı hususları ortaya koymaktadır. ISAs'nın amaçları açısından bilgisayarlı bilgi sistemleri ortamı ¹⁸⁵, kurum yada bir üçüncü kişi tarafından işletilen bir bilgisayar sisteminin kurum tarafından yapılan işlemlerde kullanıldığında

¹⁸⁵ Bu terim, bu standardın içinde, daha önceki Uluslararası Denetim Standardı “Elektronik Veri İşlemleri Ortamında Denetim” de kullanılan elektronik veri işlemlerinin yerine kullanılmıştır.

oluşmaktadır. Denetçi, bilgisayarlı bilgi sistemleri ortamının denetimi nasıl etkilediğini dikkate almalıdır.¹⁸⁶

Ayrıntılı bir denetimin amacı ve konusu, bilgisayarlı ortamlarda değişmez. Bununla beraber, bilgisayar kullanılması finansal bilgilerin oluşumunu, depolanmasını ve iletilmesini değiştirir ve kurum tarafından kullanılan muhasebe ve iç kontrol sistemini etkileyebilir. Bu nedenle, bilgisayarlı ortamlarda denetçinin muhasebe ve iç kontrol sistemi hakkında bilgi sağlamak için yapacağı işlemler değişebilir. Benzer şekilde denetçinin belirlediği risk düzeyi ve tasarlanan kontrol testleri ve doğrulama işlemlerinin yapısı değişebilir.

4.2.1. Beceri ve Yetenek

Denetçi, yapılan çalışmanın planlanması, yönetilmesi, denetlenmesi ve yeniden incelenmesi için bilgisayarlı bilgi sistemleri hakkında yeteri kadar bilgiye sahip olmalıdır. Denetim için özel uzmanlık gerektiren bir durum olup olmadığı dikkate alınmalıdır.¹⁸⁷

Şayet uzmanlık düzeyinde beceriler gerekiyorsa, denetim kadrosunda bu becerilere sahip olan bir yardımcının olup olmadığı dikkate alınır. Denetim kadrosunda söz konusu becerilere sahip bir yardımcının olmaması durumunda meslek dışında bu becerileri olan yardımcıları araştırılır. Bir uzmanın kullanılması planlanıyorsa, ISA “Uzman Çalışmalarının Kullanılması” na göre, denetimin amaçları için elverişli olan denetim kanıtları elde edilmelidir.¹⁸⁸

4.2.2. Bilgisayarlı Ortamlarda Planlama

ISA “Riskin Belirlenmesi ve İç Kontrol” e göre, denetçi denetimi planlamak ve etkili bir denetim yaklaşımı geliştirmek için muhasebe ve iç kontrol sistemi hakkında yeterli bilgi elde etmelidir.¹⁸⁹ Denetlenen kurumun bilgisayarlı bilgi sistemleri ortamından etkilenen bölümlerinde denetim planlanırken, verilerin kullanılabilirliğini ve bilgisayarlı faaliyetlerin karmaşıklığı dikkate alınmalıdır.¹⁹⁰

¹⁸⁶ ISAs-401.02

¹⁸⁷ ISAs-401.04

¹⁸⁸ ISAs-401.04

¹⁸⁹ ISAs-401.05

¹⁹⁰ ISAs-401.06

Bilgisayarın önem taşıdığı bilgi ortamlarında, denetçi bilgisayarlı ortamdaki bilgilerin doğal risk ve kontrol riskini etkileyip etkilemediğini araştırmalıdır.¹⁹¹ Bilgisayarlı ortamların özellikleri sonucunda ortaya çıkan riskler ve kontrol işlemleri, denetçinin riski belirlemesi ve denetim işlemlerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamı hakkındaki kanaati üzerinde bir etkiye sahiptir.

4.2.3. Bilgisayarlı Ortamlarda Riskin Belirlenmesi

Bilgisayarlı ortamlarda doğal risk ve kontrol riski, maddi yanlışlık olasılığı üstünde hem yaygın hem de özel bir etkiye sahiptir. Bu riskler; program geliştirilmesi ve korunması, sistemlerin yazılım desteği, işletilmesi, bilgisayarlı bilgi sistemlerinin fiziksel güvenliği ve özel-imtiyazlı programlara giriş üzerindeki kontrol... gibi bilgisayarlı faaliyetlerdeki eksikliklerden kaynaklanmaktadır. Bu eksiklikler, bilgisayar tarafından yürütülen uygulamalara yönelecektir. Bu riskler; özel uygulamalarda, özel veri tabanları yada dosyalarda veya özel faaliyetlerin işlenmesinde hata yada hile olasılığını artırabilir.

Yeni bilgisayar teknolojilerinin ortaya çıkması nedeniyle müşteriler tarafından gittikçe karmaşık hale gelen bağlantılar ortaya çıkmış, veri tabanları paylaşılabılır hale gelmiş ve muhasebe sistemi içinde doğrudan bilgilerle beslenen yönetim sistemlerini kapsayan bilgisayar sistemleri kullanılır hale gelmiştir. Bu sistemler, bilgisayarlı bilgi sistemlerinin komplikelikliğini ve onların etkilediği özel uygulamaların karmaşıklığını daha da artırır. Sonuç olarak bu durum teknoloji riskini artırır.

4.2.4. Bilgisayarlı Ortamlarda Denetim İşlemleri

ISA “Risk Değerlendirmeleri ve İç Kontrol” e göre denetçi, tasarladığı denetim işlemlerinde denetim riskini kabul edilebilir bir düzeye indirmek için bilgisayarlı bilgi sistemleri ortamını dikkate almalıdır.¹⁹²

Denetimin amacı, muhasebe verilerinin manuel yada bilgisayar tarafından işlenip, işlenmediğine göre değişmez. Bununla beraber kanıt toplamak için uygulanan denetim teknikleri bilgisayarlı ortamdan etkilenir. Denetçi, yeterli kanıt elde etmek için, ya elle yapılan manuel denetim işlemlerini ya bilgisayar destekli denetim tekniklerini yada her ikisinin

¹⁹¹ ISAs-401.07

¹⁹² ISAs-401.11

bileşimini kullanabilir. Bilgisayar kullanılan muhasebe sistemlerinde, denetçinin araştırma, soruşturma ve mutabakat işlemleri için bazı verileri elde etmesi bilgisayar yardımı olmaksızın zordur yada imkansızdır.

4.2.5. Türkiye’de Bilgisayarlı Ortamlarda Denetim

Ülkemizde bilgisayar teknolojisi oldukça yeni olmasına rağmen, bu konuda gelinen düzey oldukça sevindiricidir. Bilgisayarın en etkin kullanıldığı alanlardan birisi de muhasebedir. Uygulamada bir çok muhasebe yazılımı kullanılmakta, muhasebe kayıtları artık bir yerden bir yere kolayca aktarılabilmektedir.

Denetim açısından bakıldığında muhasebe kayıtlarının bilgisayarlı ortamlarda tutulması uygulanacak olan denetim işlemlerinin niteliğini çok değiştirmez. İster manuel ortamda olsun isterse bilgisayarlı ortamda olsun, denetimin amacı kurumun finansal tabloları hakkında bir görüş şekillendirilmesidir. Bu yönü ile ISAs ile ülkemiz uygulamaları arasında çelişkili bir durum söz konusu değildir. Ancak bilgisayar teknolojisi yaygın olarak kullanılmasına rağmen denetim firmalarının ve denetim elemanlarının bilgi işlem teknolojisi ve kullanımı konusundaki bilgi düzeyleri istenilen seviyede değildir. Bu konuda yardımcı eleman düzeyinde olanların denetimden asıl sorumlu olan kişilerden daha ileri olduğunu söylemek sanırım yanlış bir yargı değildir. Henüz bilgisayar ile tanışmamış olan bir çok denetim elemanının olduğu bilinmektedir. İleri düzeyde bilgisayar teknolojisinin kullanıldığı kurumların denetiminde, denetim ekibinin bilgisayar kullanımı konusunda yetersiz olması yapılan denetimin de sağlıklı olmasını engeller. Böyle durumlarda denetçi kolaylıkla başka yönlere yönlendirilebilir, hata ve hileler kolaylıkla gizlenebilir. Bu nedenle denetim firmalarının özellikle bilgisayar kullanımı konusunda ileri düzeylerde yardımcı eleman istihdam etmesi, denetim sonucu varılan yargının doğru olmasına önemli katkılarda bulunacaktır.

Bilgisayar teknolojisinde meydana gelen hızlı değişimler sonucu, ileri zamanlarda belki de muhasebe tamamen elektronik ortamlarda tutulan olgu haline gelecektir. Bunun sonucu olarak denetim işlemlerinin önemli bir çoğu otomatik hale gelecek, zaman ve istihdam kaybı azalacaktır. Fakat sonuçta bilgisayarlar kendi kendilerine yargı geliştiremeyeceklerine göre denetçi yargısına yine ihtiyaç olacaktır. Denetim işlevi finansal tabloların denetiminden performans denetimine doğru kayacaktır.

Bu noktada ülkemizdeki denetim firmaları ve elemanları bu teknolojik değişmeye ayak uydurmak zorundadır. Bilgisayar teknolojisinde diğer ülkelerden geri kalmamış olmamıza rağmen, bilgisayardan yararlanma konusunda yeterli olduğumuz söylenemez. Denetimde bilgisayarın etkisi günümüzde oldukça önemli noktalara erişmiştir. Ancak gerek mevzuatımızdaki düzenlemeler, gerekse denetim elemanlarının eski alışkanlıklarında direnmesi bilgisayardan yararlanma konusunda daha iyi bir düzeye ulaşmamızın önünde engeldir.

4.3. ISA – 402 : Dışarıdan Hizmet Satın Alan Kurumlarda Denetim

Bir kurum işlemlerin yürütülmesi ve ilgili sorumluluğun alınması yada işlemlerin kaydedilmesi ve ilgili verilerin işlenmesi gibi işlerin yapılması için bir hizmet işletmesinden yararlanabilir. Bu standart böyle bir durumda denetçinin dikkate alacağı hususlar üzerinde durmaktadır.

Kurum, bazı işlemleri için bir hizmet satın alıyorsa, hizmeti veren işletmenin kullandığı bazı politikalar, işlemler ve kayıtlar, finansal tablolarının denetimini etkileyebilir. Dışarıdan hizmet satın alan kurumlarda, denetçi, denetimin planlanması ve etkili bir denetim yaklaşımı geliştirilmesi için, hizmeti veren işletmenin muhasebe ve iç kontrol sistemini nasıl etkilediğini dikkate almalıdır.¹⁹³

4.3.1. Kurum Denetçisinin Düşünceleri

Kullanılan hizmet işletmesi, kurumun muhasebe ve iç kontrol sistemlerini etkileyen politikaları ve işlemleri oluşturabilir ve yürütebilir. Alınan hizmet, işlemlerin kaydedilmesi ve işlenmesi ile sınırlı olduğu zaman, kurum kendi organizasyonu içinde kendine ait olan etkin politikaları ve işlemleri yerine getirebilir. Alınan hizmet, işlemlerin yürütülmesi ve bundan dolayı sorumluluk alınması olduğu zaman, burada uygulanan politikalara ve işlemlere güvenilmesi gerekir.

Bu durumlarda denetçi, hizmeti veren işletmenin faaliyetlerinin kurum için önemini ve denetim ile ilgisini belirlemelidir. Bu nedenle aşağıdaki hususların dikkate alınması gerekir.

- i) Alınan hizmetlerin yapısı.

- ii) Sözleşme koşulları ve kurum ile hizmet işletmesi arasındaki ilişki.
- iii) Hizmet işletmesinin etkilediği finansal tablolara ait açıklamalar.
- iv) Bu açıklamalarda yer alan doğal risk.
- v) Kurumun muhasebe ve iç kontrol sistemleri ile hizmet işletmesinin birbirini etkileme ölçüsü.
- vi) Hizmet işletmesi tarafından yapılan işlemlere kurumun uyguladığı iç kontroller.
- vii) Kurumun hizmet işletmesinin başarısızlığını etkileme olasılığı, hizmet işletmesinin yetenekleri ve finansal gücü.
- viii) Hizmet işletmesi hakkında yansıtılmış olan bilgiler.
- ix) Kurumun uygulamaları ile ilgili olan genel kontroller.

Denetçinin bunları dikkate alması kontrol riskinin değerlendirilmesinde önem taşır. Bu nedenle, yukarıda sayılan hususlar dışında, bu ISA'nın diğer konular için dikkate alınmasına gerek yoktur.

Denetçi; hizmet işletmesi denetçilerini, iç denetçileri yada yetkili birimler tarafından üçüncü kişilere verilen raporların mevcudiyetini, hizmet işletmesinin muhasebe ve iç kontrol sistemleri üzerinde etkinliği hakkında bilgi sağlanması anlamında dikkate alacaktır. Hizmet işletmesi faaliyetlerinin denetim ile ilgili olduğu ve kurum için önemli olduğu sonucuna varılırsa ve muhasebe ve iç kontrol sistemleri hakkında bilgi sağlamak için kontrol testleri yapılması gerekiyorsa, kontrol riskini tespit etmek için yeterli bilgi elde edilmelidir.¹⁹⁴

4.3.2. Hizmet İşletmesi Denetçisinin Raporları

Hizmet işletmesi denetçi raporları genellikle aşağıdaki iki türden biri şeklinde olacaktır.

- a) A Tipi – Uygunluk Raporları.
- b) B Tipi – Uygunluk ve Faaliyet Etkinliği Raporları.

¹⁹³ ISAs-402.02

¹⁹⁴ ISAs-402.07

A tipi raporlar muhasebe ve iç kontrol sistemlerine ait gerekli bilgilerin elde edilmesinde yararlı olmasına rağmen, kontrol riskinin değerlendirmesinde riskin düşürülmesi için bir temel olarak kullanılamaz.

B tipi raporlar kontrol testlerini de içerdiğinden kontrol riski için bir temel olarak ele alınabilir. B tipi raporlar kontrol riskinin düşürülmesinde kanıt olarak kullanılırken, yapılan test işlemlerinin, kurumun işlemleri ile ilgili olup olmadığını ve kontrol testlerinin ve sonuçlarının uygun olup olmadığını dikkate alınır. Burada dikkate alınacak iki ana unsur, hizmet işletmesi denetçisi tarafından yapılan testlerin kapsadığı dönemin uzunluğu ve bu testlerin yapılmasından itibaren geçen zamanın uzunluğudur.

Kurum denetçisi, hizmet işletmesi denetçisinden alınan bir raporu kullanırken, kendi raporunda hizmet işletmesine yönelik düşüncelere herhangi bir başvuru yapmaz.¹⁹⁵

4.3.3. Türkiye’de Dışarıdan Hizmet Satın Alan Kurumlarda Denetim

Ülkemizde özellikle muhasebe ve danışmanlık hizmetleri kurum dışından sağlanan hizmetlerdir. İşletmelerimizde kurumsallaşmanın yeterli düzeyde olmaması ve mevcut firmaların önemli bir çoğunluğunun küçük ve orta ölçekli işletmeler olması gibi nedenlerle muhasebe hizmetlerinin bir kısmı kurum dışından sağlanmaktadır. Muhasebe sadece beyanname verilmesi ve defter tutulması olarak algılandığı için, söz konusu hizmetleri sağlayan kişi ve kuruluşların beceri ve yeteneği araştırılmamakta, daha çok bu hizmetlerin maliyetleri dikkate alınarak tercihler yapılmaktadır.

Durum böyle olunca ülkemizde yapılan denetimlerde, hizmet satın alan kurumların bu hizmetleri satın aldığı firmaların durumları dikkate alınmamaktadır. Bu ISA ise hizmet veren kurumun finansal tabloları etkileme gücüne göre dikkate alınması gerektiğini savunmaktadır. Bu yönü ile ülkemiz uygulamaları ISAs’dan ayrılmaktadır.

5. DENETİM KANITLARI

Bu bölümde yer alan standartlarda denetim kanıtlarının elde edilmesinde dikkate alınacak hususlar üzerinde durulmuş, kanıt elde edilmesinde kullanılan teknikler ile bu

¹⁹⁵ ISAs-402.18

kanıtları etkileyebilecek özel durumlar anlatılmıştır. ISAs'nın bu bölümünde yer alan standartlar şunlardır.

- 500 Denetim Kanıtları
- 501 Denetim Kanıtları – Özel Kalemler İçin Dikkat Edilecek İlave Hususlar
- 510 Ön Anlaşma – Açılış Mizanı
- 520 Analitik İşlemler
- 530 Denetimde Örnekleme ve Diğer Seçici Test İşlemleri
- 540 Muhasebe Tahminlerinin Denetimi
- 550 Bağlı Gruplar
- 560 Sonradan Meydana Gelen Olaylar
- 570 İşletmenin Sürekliliği
- 580 Yönetimden Alınan Bilgi ve Belgeler

5.1. ISA – 500 : Denetim Kanıtları

“Denetim kanıtı”, denetçi görüşünün dayandığı sonuçlara ulaşılmasında denetçi tarafından elde edilen bilgileri ifade eder. Denetim kanıtı; kaynak belgelerden, finansal tabloların temelini oluşturan muhasebe kayıtlarından ve diğer kaynaklardan elde edilen onaylanmış bilgilerden oluşur. Bu standartta denetim kanıtlarının uygunluk ve yeterliliği ile kanıt toplanması için yapılan işlemler ele alınmıştır.

Denetim kanıtları, kontrol testlerinin ve doğrulama işlemlerinin uygun bir karışımından elde edilir. Bazı durumlarda, kanıtlar tamamıyla doğrulama işlemlerinden elde edilebilir. “Kontrol testleri”, muhasebe ve iç kontrol sistemleri faaliyetlerinin planlanması ve etkinliğinin uygunluğu hakkında denetim kanıtı elde etmek için yapılan testleri ifade eder. “Doğrulama işlemleri” ise finansal tablolardaki maddi hataların ortaya çıkarılmasına yönelik olarak denetim kanıtı elde etmek için yapılan testleri ifade eder.

Denetçi, denetçi görüşüne temel oluşturması için makul sonuçların elde edilebildiği yeteri kadar uygun denetim kanıtını elde etmelidir.¹⁹⁶

5.1.1. Denetim Kanıtlarının Yeterliliği

Yeterlilik ve uygunluk, hem kontrol testleri hem de doğrulama işlemlerinden elde edilen denetim kanıtlarında aranılan özelliklerdir ve birbirleri ile ilişkilidir. Yeterlilik, kanıtların miktarı ile ilgili bir ölçüdür. Uygunluk ise kanıtın niteliğinin ve güvenilirliğinin bir ölçüsüdür. Denetçi, çoğunlukla denetim kanıtının kesin olmasından çok inandırıcılığını dikkate alır ve aynı görüşü desteklemek için farklı yapıda yada farklı kaynaklardan denetim kanıtları bulmaya çalışır.

Denetim görüşünün şekillenmesinde, elde edilen bilgilerin tamamı test edilmez. Çünkü, kanaat kullanılması yada örnekleme metodu ile, bir hesap, işlem yada kontrol hakkında sonuçlara ulaşılabilir.

Denetim kanıtlarının güvenilirliği, onun kaynaklarından (iç yada dış) ve onun yapısından (görsel, belgesel yada sözlü) etkilenir. Dış kaynaklardan elde edilen denetim kanıtı, genel olarak iç kaynaklardan sağlananlardan daha güvenilirdir. İç kaynaklardan sağlanan denetim kanıtları, muhasebe ve iç kontrol sisteminin etkinliği ile ilgili olduğunda genellikle daha güvenilirdir. Denetçi tarafından doğrudan elde edilen denetim kanıtları, kurum tarafından verilen kanıtlardan daha güvenilirdir. Belgeler şeklinde yada yazılı olarak ibraz edilen denetim kanıtları, sözlü açıklamalardan daha güvenilirdir.

Farklı kaynaklardan elde edilen yada farklı yapıda olan kanıt kalemleri birbiri ile tutarlı olduğunda, denetim kanıtı daha inandırıcıdır. Bu durumlarda, denetçinin elde ettiği toplam güvence düzeyi, bireysel olarak dikkate alınan denetim kanıtı kalemlerinin güvence düzeyinden daha yüksek olacaktır. Bir kaynaktan elde edilen denetim kanıtı bir başka kaynaktan elde edilen kanıt ile çelişkili olduğu zaman, denetçi çelişkiyi çözmek için gereken ek işlemlerin ne olduğunu belirlemelidir.

Denetim kanıtı elde edilmesinin maliyeti ile elde edilen bilgilerin faydası arasındaki ilişkinin dikkate alınması gerekir. Ancak, çözülmesi gereken sorunun zorluğu ve bir maliyetinin olması, yapılması gerekli olan bir işlemin ihmal edilmesi için geçerli bir temel olamaz. Finansal tablolardaki bir açıklamadan kuşku duyulduğu zaman, denetçi bu şüpheyi kaldırmak için yeteri kadar uygun denetim kanıtı elde etmeye çalışacaktır. Yeterli ve uygun

¹⁹⁶ ISAs-500.02

denetim kanıtı elde edilmesi olanaksız ise, denetçi şartlı görüş açıklamalı yada görüş bildirmekten kaçınmalıdır.¹⁹⁷

5.1.2. Denetim Kanıtı Elde Edilmesi İçin Yapılan İşlemler

Denetçi, aşağıda belirtilen işlemlerden biri yada bir kaçı ile denetim kanıtı elde eder. Bu işlemler; inceleme, gözlem, soruşturma ve mutabakat, hesaplama ve analitik işlemlerdir. Bu işlemlerin zamanlaması, bir dereceye kadar denetim kanıtı araştırmasının elverişli olduğu zamana bağlıdır.

- i) İnceleme : Kayıtların, belgelerin yada maddi varlıkların gözden geçirilmesidir.
- ii) Gözlem : Başkaları tarafından icra edilen işlemlere ve oluşumlara bakılmasıdır.
- iii) Soruşturma : Kurum içinden yada dışından bilgi sahibi olan kişilerin bilgilerinin araştırılmasıdır.
- iv) Mutabakat : Muhasebe kayıtlarında yer alan bilgilerin doğrulanması için bir soruşturmaya verilen karşılıktan oluşmaktadır.
- v) Hesaplama : Kaynak belgelerin ve muhasebe kayıtlarının aritmetik doğruluğunun kontrol edilmesi yada bağımsız bir şekilde hesaplama yapılmasıdır.
- vi) Analitik işlemler : Önceden bilinen miktarlardan türetilen oranların ve eğilimlerin analizinden oluşmaktadır.

5.1.3. Türkiye’de Denetim Kanıtları

Uluslararası Denetim Standartları, denetçi görüşünün esaslarının yeteri kadar uygun kanıtlarla desteklenmesi gerektiği belirtmiştir. Kanıt, yapılan kontrol işlemleri ile ve doğrulama işlemleri yoluyla sağlanır ve kanıtların yeterli ve uygun olması hem kontrol testleri ile elde edilen hem de doğrulama işlemlerinden elde edilen denetim kanıtları için aranır. Yeterlilik, denetim kanıtlarının miktarının ölçüsüdür. Uygunluk ise denetim kanıtının niteliğinin ve güvenilirliğinin ölçüsüdür.

Uluslararası Denetim Standartları kanıt toplama işlemlerinin, ön denetim anlaşmalarından denetim raporuna kadar süren bir süreç olduğunu belirtmektedir. Hatta denetim raporundan sonra bile ortaya çıkan bazı kanıtların raporun değiştirilmesi ve yeni bir rapor yayınlanması sonucunu doğurabileceğini belirtmektedir.

¹⁹⁷ ISAs-500.18

Kanıtların değerlendirilmesinde örnekleme yöntemleri kullanılabilir. Böylece birbirine benzeyen işlemlerde örnekten hareket edilerek genel kitle hakkında bir kanaat edinilmesi mümkündür. Uluslararası Denetim Standartları denetimde örnekleme metodlarının kullanılmasına izin vermektedir. Bunun için örneğin nasıl seçileceği, örnek riski, örneklerden elde edilen sonuçların kitleye nasıl yansıtılacağı gibi konular ayrıntılı olarak standartlarda ele alınmıştır.

Uluslararası Denetim Standartları yönetimden kanıt olarak alınan bilgi ve belgelere özellikle dikkat edilmesini gerekli görmüştür. Yönetimin verdiği bilgi ve belgeler başka bir kaynaktan doğrulanamıyorsa istisnai durumlar dışında denetim kanıtı olarak kabul edilmez.

Konuyu ülkemiz uygulamaları açısından değerlendirdiğimizde 3568 Sayılı Yasa ve 2499 Sayılı Yasa açısından ayrı ayrı ele almak gerekir.

3568 Sayılı Yasa açısından yapılan tasdik işlemlerinde kanıt toplanması, yasanın YMM'lere yüklediği sorumluluklar nedeniyle önemli bir husustur. Yasaya göre yapılan uygunluk denetimlerinde denetçinin kanaatini kullanması diğer denetimlere göre daha azdır. Diğer denetimlerde kanıt denetçi görüşünü destekleyen bir araçtır ve görüşün mutlak doğruluğundan bahsedilemez. Çünkü bu tür denetimlerde denetim kanıtlarının kesin deliller olmasından çok inandırıcı bir delil olması yeterli görülür. Oysa uygunluk denetimlerinde mutlak kesinlik söz konusudur. Çünkü YMM tereddüt ettiği konularda tasdik yapamaz. Tasdik yapılması halinde tasdikten doğan sonuçlara katlanmak zorundadır.

3568 Sayılı Yasa kapsamındaki tasdik işlemlerinde denetçinin asgari olarak hangi konuları inceleyeceği ve raporda hangi kanıt ve belgeleri bulundurulacağı tebliğlerle tek tek sayılmıştır. Bu tür tasdik raporları genel olarak dört ana bölümden oluşur.

- i) Genel bilgiler bölümü.
- ii) Usul incelemeleri bölümü.
- iii) Hesap incelemeleri bölümü.
- iv) Sonuç bölümü.

YMM'lerin bu bölümlerin her birinde yapacağı işlemler ve elde edeceği kanıtlar, ilgili tebliğlerde ve rapor pozisyonlarında açıklanmıştır. Burada karşılaşılan en önemli sıkıntı YMM'lerin kanaat kullanmasının sınırlı oluşudur. Yapılan incelemelerin önemli bir kısmı kanaate dayalı incelemelerdir. Örneğin KDV iade işlemlerinin tasdikinde YMM'lerin

iadeye konu olan işlemlerde yüklenilen KDV'yi hesaplaması önemli ölçüde kanaate dayanır. Çünkü iadeye konu olan işlem için yüklenilen KDV sadece alış faturaları ile belgelendirilemez. Örneğin iadeye konu olan işlem için yapılan telefon giderlerine ait KDV'nin ne kadarının iade kapsamına gireceğinin tespiti YMM'in kanaatine dayanır ve çoğunlukla belirli bir oran tespit edilerek hesaplanır.

2499 Sayılı Yasada, denetim kanıtları oldukça geniş olarak ele alınmıştır. Yasanın koyduğu ilkeler ile bu ISA'nda yer alan kavram ve ilkeler birbiriyle örtüşmektedir. Gerek kanıtların toplanması, gerek değerlendirilmesi ve gerekse kanıt toplama teknikleri aynı ifadelerle yer almıştır.

Ancak Uluslararası Denetim Standartlarında ele alınan bazı konular 2499 Sayılı Yasada ya ele alınmamıştır yada ortaya konulan hükümler gerektiği kadar ayrıntılı değildir. Örneğin denetim kanıtı sağlanmasında örnekleme yönteminin kullanılması 2499 Sayılı Yasaya aykırı değildir. Ancak örnek seçiminde ve örnek sonuçlarının değerlendirilmesinde Uluslararası Denetim Standartları ayrıntılı ilkeleri ortaya koyarken, 2499 Sayılı Yasada bu konuya ilişkin açık bir hüküm yoktur. Gerçi yasa şu an için yeterli görünmektedir. Çünkü ülkemizde yapılan denetimler gerçek denetim kimliğine sahip değildir. Bu nedenle yasanın eksik ve aksak yönleri ortaya çıkmamıştır. Denetim ne kadar gerçek kimliğine yaklaşırsa 2499 Sayılı Yasanın eksik yönleri de o kadar ortaya çıkacak ve daha detaylı düzenlemelere ihtiyaç duyulacaktır.

Ülkemizde denetim uygulamalarına ilişkin somut düzenlemeler vardır. Bu düzenlemelerin bir çoğu da uluslararası normlara uygundur. Ancak söz konusu düzenlemeler olmasına rağmen denetimde istenilen kaliteye ulaşamamıştır. Bunun en önemli nedeni ise denetçi olarak hizmet veren birimlerin yeteri kadar denetlenmemesi yada denetlenememesidir. Söz konusu denetimler belirli standartlara oturtulmadığı sürece bu aksaklıklar yaşanmaya devam edecektir. Uluslararası partnerleri bulunan denetim firmalarına olan rağbetin nedeni de yine bu aksaklıklara çözüm bulunamamış olmasıdır.

Burada kanıtlara ulaşmanın maliyeti önemli bir kriterdir. Çünkü ülkemizde yapılan denetimlerin parasal değeri, o hizmet için katlanılan maliyeti çoğunlukla karşılamamaktadır. Bu nedenle yapılan denetimler daha sınırlı zamanlarda ve daha az sayıda kanıtlara ulaşarak yapılmaktadır. Bir anlamda denetimin maliyetini düşürmek için, yapılması gereken denetim işlemlerinden ve denetim ekibinden tasarruf edilmektedir. Bu nedenle denetçi görüşü tam

olarak kanıtlarla desteklenen bir görüş olmaktan uzaklaşmaktadır. Ülkemizde tutmayan bilançolara denetim firmaları tarafından olumlu rapor verildiğine rastlamak mümkündür. Bunun anlamı sadece bilançonun Aktif = Pasif eşitliğinin sağlanmaması değil, denetim yapan kuruluşların yaptıkları çalışmalarda titizliklerinin bir göstergesi olmasıdır.

5.2. ISA – 501 : Denetim Kanıtları – Belirli Kalemler İçin Dikkat Edilecek İlave Hususlar

Bu ISA'nda denetim kanıtı elde edilmesinde yapılması gereken bazı ilave işlemler anlatılmıştır. Söz konusu ilave hususlar beş bölüme ayrılmış ve sırasıyla aşağıda belirtilmiştir.

Bölüm A : Fiziksel Stok Sayımında Hazır Bulunma

Bölüm B : Alacak Hesaplarının Mutabakatı

Bölüm C : Davalar ve İddialarla İlgili Soruşturmalar

Bölüm D : Uzun Vadeli Yatırımların Açıklanması ve Değerlemesi

Bölüm E : Bağlı Birimlere Ait Bilgiler

5.2.1. Fiziksel Stok Sayımında Hazır Bulunma

Yönetim, finansal tabloların hazırlanması ve stok sisteminin güvenilirliğini araştırmak için, yılda en azından bir kez fiziksel sayım yapılan kontrol işlemlerini oluşturur. Stoklar finansal tablolarda yer alan önemli bir kalem olduğu zaman, denetçi mümkün olduğu ölçüde fiziksel stok sayımında hazır bulunarak onların mevcudiyeti ve durumu ile ilgili yeteri kadar denetim kanıtını elde etmelidir.¹⁹⁸ Planlanan tarihte fiziksel stok sayımında hazır bulunmak mümkün değilse, başka bir tarihte yapılan fiziksel stok sayımını gözlemeli yada sonuçlarını almalı ve gerektiğinde yapılan testlere müdahale etmelidir.¹⁹⁹ Stokların yapısı ve bulunduğu yer gibi faktörler nedeniyle sayımlarda hazır bulunmanın mümkün olmadığı durumlarda, denetçi alternatif işlemlerin yeteri kadar denetim kanıtı sağlayıp sağlamadığını dikkate almalıdır.²⁰⁰ Kurum, fiziksel miktarları tahmin yoluyla tespit ediyorsa (bir kömür yığınının tahmini gibi), denetçinin bu tahmin işlemlerinin uygunluğu ile ilgili olarak tatmin olması gerekir.

¹⁹⁸ ISAs-501.05

¹⁹⁹ ISAs-501.06

²⁰⁰ ISAs-501.07

Denetçi, sayımlar yapılırken sayım tutanaklarının doğruluğunu ve bütünlüğünü fiziksel stoklar için tutanaklardan seçilen kalemlerle sayım tutanakları için fiziksel stoklardan seçilen kalemlerin karşılaştırılması yoluyla test eder. Daha sonraki test işlemleri ve karşılaştırmalar için elde tutulan bu sayım tutanaklarının kapsamı dikkate alınır.

Bazı nedenlerle fiziksel stok sayımı, dönem sonu dışındaki bir tarihte de yapılabilir. Bu durum, yalnızca kontrol riski düşük bir düzeyde olan denetim işlemleri için uygundur. Sayım tarihi ile dönem sonu arasında stoklardaki değişikliklerin doğru olarak kaydedilip kaydedilmediği uygun işlemler yapılarak değerlendirilir.

Kurum sürekli envanter sistemini uyguluyorsa, denetçi fiziksel sayım ile sürekli envanter kayıtları arasında önemli bir fark olup olmadığını, farkın nedenlerini ve bu farkın uygun muhasebe kayıtları ile düzeltilip düzeltilmediğini dikkate alır.

Stoklar üçüncü kişilerin kontrolü ve gözetimi altında bulunduğunda, denetçi genellikle üçüncü kişiden elde tutulan stokların miktarı ve durumu ile ilgili olarak doğrudan mutabakat ister.

5.2.2. Alacak Hesaplarının Mutabakatı

Alacak hesapları finansal tablolar için önemli olduğu zaman, denetçi bilançoda kayıtlı olan alıcılarla yada alacak hesapları ile doğrudan mutabakat sağlamayı planlamalıdır.²⁰¹ Doğrudan mutabakat, borçluların mevcudiyeti ve onların bilançodaki kayıtlı değerlerinin doğruluğu hakkında güvenilir bir denetim kanıtı sağlar. Bununla beraber yapılan mutabakat alacak kalemlerinin toplamında yada bilançoya kaydedilmemiş alacakların mevcudiyeti hakkında kanıt sağlayamaz.

Mutabakat sağlanmasına ihtiyaç duyulan hesaplar, belirlenen denetim riski ve diğer planlanan işlemler göz önünde bulundurularak, bir bütün olarak alacak hesaplarının mevcudiyeti ve doğruluğu hakkında bir sonuca ulaşmak tanımak için seçilirler. Mutabakat mektupları denetçi tarafından gönderilir ve borçluların doğrudan denetçiye yanıt vermesi istenir.

²⁰¹ ISAs-501.19

Yönetim, bazı alacak hesapları ile mutabakat sağlanmasını istemiyorsa, denetçi bu taleplerin meşru bir zemine oturup oturmadığını dikkate almalıdır.²⁰² Örneğin, belirli bir hesap borçlu ile tartışmalı ise ve denetçinin mutabakat istemesi kurum ile borçlu arasındaki görüşmelerin duyarlılığı kötüleştiriyorsa, denetçiden mutabakat almaması istenebilir. Denetçi bu isteği reddetmeden önce, yönetimin açıkladıklarını destekleyen uygun herhangi bir kanıt incelemelidir. Böyle durumlarda, denetçi mutabakat alınmayan alacak hesapları için alternatif işlemleri uygulamalıdır.²⁰³

5.2.3. Davalar ve İddialarla İlgili Soruşturmalar

Kurumun içinde bulunduğu davalar ve iddialar finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahiptir ve bu nedenle finansal tabloların içinde açıklanması veya koşul olarak konulması gerekli olabilir. Denetçi, finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olan kurumun içinde bulunduğu herhangi bir davadan ve iddiadan haberdar olmak için gerekli işlemleri gerçekleştirmelidir.²⁰⁴

Denetçi davaları yada iddiaları saptadığı zaman yada onların varolduğuna inandığı zaman, kurumun avukatları ile doğrudan bağlantı kurmaya çalışmalıdır.²⁰⁵ Bu bağlantı, önemli olduğu bilinen davalar ve iddialar hakkında yeteri kadar uygun denetim kanıtı elde edilmesine yardım eder. Denetçi denetim raporu tarihine kadar, yasal sorunların durumlarını dikkate alır.

Yönetim, kurum avukatı ile bağlantı kurulmasına izin vermezse, bu durum bir konu sınırlaması olacaktır ve denetçiyi genellikle şartlı görüşe yada görüş bildirmekten kaçınma görüşüne götürmelidir.²⁰⁶

²⁰² ISAs-501.30

²⁰³ ISAs-501.30

²⁰⁴ ISAs-501.32

²⁰⁵ ISAs-501.33

²⁰⁶ ISAs-501.37

5.2.4. Uzun Vadeli Yatırımların Açıklanması ve Değerlemesi

Uzun vadeli yatırımlar finansal tablolar için önemli olduğunda, denetçi bu yatırımların açıklanması ve değerlendirilmesi ile ilgili yeteri kadar uygun denetim kanıtlarını elde etmelidir.²⁰⁷

Uzun vadeli yatırımlarla ilgili denetim işlemleri, genellikle kurumun uzun vadeli yatırımlarını sürdürmesi olanağı olup olmadığı hakkındaki kanıtların dikkate alınmasını, yatırımların sürdürülüp sürdürülmeyeceğinin yönetim ile görüşülmesini ve bu hususların yazılı olarak belgelendirilmesini içerir.

Bu konuda yapılacak diğer işlemler, denetçi raporu tarihine kadar bir araya getirilecek şekilde bir değer göstergesi sağlayan ve bu değerlerin gerçekleştirilen yatırım miktarı ile karşılaştırılmasını sağlayan bilgilerdir. Bu değerler gerçekleşen yatırım miktarlarını aşmıyorsa, denetçi nominal değer dikkate alınıp alınmayacağını değerlendirir. Gerçekleşen yatırım miktarının geri dönüşü hakkında bir belirsizlik varsa, denetçi uygun bir şekilde düzeltme veya açıklama yapıp yapılmadığını dikkate alır.

5.2.5. Bağlı Birimlere Ait Bilgiler

Bağlı birimlere ait bilgiler finansal tablolar için önemli olduğunda, denetçi, kullanılan finansal raporlama çerçevesine göre bu konu hakkında yeteri kadar denetim kanıtı elde etmelidir.²⁰⁸

Denetçi, finansal tablolarda yer alan bağlı birimlere ait bilgileri bir bütün olarak dikkate alır. Konsolide olmayan bağlı birimlere ait bilgiler hakkında, bir görüş açıklamak için denetim işlemlerinin uygulanmasına gerek yoktur. Bağlı birimlere ait bilgilerle ilgili denetim işlemleri genellikle analitik işlemlerden ve diğer denetim testlerinden oluşmaktadır.

Denetçi ; bağlı birimler arasındaki satışları, transferleri, fiyat politikalarını, şubeler arası miktar hareketlerinin eliminasyonunu, bütçe karşılaştırmalarını ve diğer sonuçları dikkate alır.

²⁰⁷ ISAs-501.38

5.2.6. Türkiye’de İlave Denetim İşlemleri

Bu standartta yer alan işlemlerin bir çoğu ülkemizde de uygulanan işlemlerdir. Bu işlemlerin bir çoğunun çerçevesini Vergi Usul Kanunu çizmiştir. Yapılan işlemler de zaten bu yasanın ortaya koyduğu zorunluluklar nedeniyle yapılmaktadır. Bu nedenle bu standart ile ülkemizdeki uygulamalar birbiri ile örtüşmektedir.

Ülkemizde konsolide mali tablolar sadece aynı gruba ait işletmelerde üst düzey yönetime bilgi verme amacıyla yapılmaktadır. Bu nedenle ülkemizde konsolide mali tabloların denetimine yönelik bir düzenleme yoktur.

5.3. ISA – 510 : Ön Anlaşma – Açılış Bilançosu

Bu standartta ön denetim anlaşmaları çerçevesinde denetim öncesi yapılacak denetim işlemleri ile bunların sonuçlarının raporlanması konusu ele alınmıştır.

Ön denetim anlaşmaları için, denetçi aşağıda belirtilen hususlarla ilgili yeteri kadar denetim kanıtı elde etmelidir.²⁰⁹

- i) Açılış bilançosunda cari dönemi etkileyen önemli yanlışlıklar yer almamalıdır.
- ii) Önceki dönemin kapanış bilançosu düzeltilmiş olarak cari döneme yansıtılmış olmalı yada uygun açıklamalar yapılmış olmalıdır.
- iii) Doğru muhasebe politikaları tutarlı bir şekilde uygulanmış olmalı yada muhasebe politikalarındaki değişiklikler varsa uygun bir biçimde açıklanmış olmalıdır.

“Açılış bilançosu”, hesapların dönem başındaki bakiyelerini ifade eder. Açılış bilançosu, önceki dönemin kapanış bilançosuna dayanır ve önceki dönemde uygulanan muhasebe politikalarının sonuçlarını yansıtır.

Ön denetim anlaşmasında denetçi, açılış bilançosuna ilişkin denetim kanıtlarını önceden sağlayamaz.

²⁰⁸ ISAs-501.42

²⁰⁹ ISAs-510.02

5.3.1. Ön Denetim İşlemleri

Denetim kanıtlarının yeterliliği ve uygunluğu için, belirlenen muhasebe politikalarının açılış bilançosunda uygulanıp uygulanmadığını ve bu politikaların cari dönem finansal tabloları ile tutarlı olup olmadığını dikkate alınmalıdır. Muhasebe politikalarında ve bunlara bağlı uygulamalarda herhangi bir değişiklik olduğunda, denetçi bu değişikliklerin uygunluğunu ve bunların finansal tablolarda açıklanmış olmasını dikkate alır.

Önceki dönem finansal tabloları bir başka denetçi tarafından denetlenmiş ise, denetçi önceki dönemin çalışma kağıtlarını yeniden inceleyerek açılış bilançosu hakkında yeteri kadar denetim kanıtı elde edebilir. Bu durumlarda, denetçisi önceki dönem denetçisinin bağımsızlığını ve mesleki yeterliliğini de dikkate almalıdır. Önceki dönem denetçi raporu değiştirilmişse, cari dönemde değişikliğe neden olan hususlara özel bir dikkat gösterilir.

Önceki dönem finansal tabloları denetlenmemişse yada yukarıda açıklanan işlemlerin yapılmasına olanak yoksa, denetçinin cari dönemde önceki dönem verilerini destekleyecek kanıtları bulmaya yönelik bazı işlemleri yapması gerekir. Örneğin dönen varlıklar ve kısa vadeli borçlarla ilgili bazı denetim kanıtları, cari dönem denetim işlemleri yoluyla elde edilebilir. Açılıştan gelen alacak hesapları (borç hesapları) ile ilgili tahsilatlar (ödemeler), dönem başında onların varlığı hakkında denetim kanıtı sağlar. Sabit varlıklar, yatırımlar ve uzun vadeli borçlar için denetçi genellikle açılış bilançosunda esas alınan kayıtları inceleyecektir. Bazı durumlarda, denetçi açılış bilançosundaki kayıtların üçüncü kişilerle mutabakatını sağlayabilir. Örneğin, uzun vadeli borçlar için böyle bir durum söz konusudur. Bunun dışındaki durumlarda, denetçinin ilave denetim işlemleri yapması gerekli olabilir.

5.3.2. Ön Denetim Sonuçları ve Raporlama

Yukarıda açıklanan işlemlerin yapılmasından sonra açılış bilançosu ile ilgili yeteri kadar uygun denetim kanıtı elde edilememişse, verilecek ön denetim raporu aşağıdaki görüşleri kapsamalıdır.²¹⁰

- i) Şartlı görüş.
- ii) Görüş bildirmekten kaçınma görüşü.

²¹⁰ ISAs-510.11

iii) Faaliyet sonuçları ile ilgili şartlı görüş yada görüş bildirmekten kaçınma görüşü ve elde edilen kanaatlerin izin verdiği ölçüde finansal durum ile ilgili olumlu görüş.

Açılış bilançosunda cari dönemi etkileyen önemli yanlışlıklar varsa, bu konu hakkında yönetime bilgi verilmelidir. Bu yanlışlıkların etkisi finansal tablolarda gereği gibi yer almamışsa yada yeteri kadar açıklanmamışsa, denetçi duruma uygun olarak şartlı görüş yada olumsuz görüş açıklamalıdır.²¹¹

Cari dönem muhasebe politikaları, açılış bilançosu ile ilişkili olarak tutarlı bir şekilde uygulanamıyorsa, muhasebe politikalarında meydana gelen değişiklikler gereği gibi açıklanmamışsa, denetçi duruma uygun olarak yine şartlı görüş yada olumsuz görüş açıklamalıdır.²¹²

Önceki dönem denetçi raporu değiştirilmişse, bu değişikliğin cari dönem finansal tabloları üzerine etkisini dikkate alınır. Örneğin, açılışta yer alan stokların belirlenmesi olanağının bulunmaması gibi bir konu sınırlaması varsa, cari dönemde denetçi görüşü açıklanmayabilir. Önceki dönemin finansal tablolarında yapılan bir değişiklik, cari dönemin finansal tabloları ile ilgili ise ve bu değişiklik cari dönemin finansal tabloları için önemli ise, cari dönem denetçi raporu bu değişikliğe uygun olarak değiştirilmelidir.²¹³

5.3.3. Türkiye’de Ön Denetim Raporu

Ülkemizde ön denetim raporu ile ilgili herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. 2499 Sayılı Yasa kapsamında yapılan denetimlerde, bağımsız denetim kuruluşlarının, bağımsız denetim sözleşmesi yapmadan önce üstlenilen denetim hizmetinin kendisine yükleyeceği riskleri tespit etmesi ve denetimin kapsamı ve planını belirlemek amacıyla bir ön araştırma yapması gerektiğini belirtmektedir. Konuya bu açıdan bakıldığında ülkemizde de bir ön araştırma söz konusudur. Ancak yapılan bu ön araştırma daha çok denetim kuruluşunun kendini risk altına sokması ile ilgili bir husustur ve herhangi bir rapora bağlı değildir. Bu nedenle bu standartta yer alan anlamıyla ön denetim raporu, ülkemiz uygulaması ile tamamen farklı yapıdadır.

²¹¹ ISAs-510.12

²¹² ISAs-510.13

²¹³ ISAs-510.14

Denetimin yapılması için önceki dönem verilerinin ve politikalarının cari dönem verileri ve politikaları ile tutarlı olması gereklidir. Bu nedenle denetime önceki dönem verilerinin doğruluğunu araştırarak başlamak doğal bir sonuçtur. Nitekim anılan ISA, bu gerekliliği dikkate alarak bu konuda bir düzenleme yapmış ve ön denetim anlaşması denilen bir sözleşme şeklini ortaya koymuştur. Ülkemizde ise bu anlamda bir sözleşme söz konusu değildir. Ülkemiz uygulamasında yapılan denetim sonucu önceki dönem verilerine ilişkin herhangi bir tutarsızlık olduğu ortaya çıkartılırsa, bu tutarsızlığın düzeltilmesi yada cari dönem denetim raporunda açıklanması yolu tercih edilmektedir.

5.4. ISA – 520 : Analitik İşlemler

“Analitik işlemler”, önceden bilinen miktarlardan türetilen ve konu ile ilgili diğer bilgiler ile karşılaştırılan ilişkilerin ve dalgalanmaların araştırma sonuçlarını kapsayan önemli oranların ve eğilimlerin analizleri ifade etmektedir. Bu standartta analitik işlemlerin yapısı ve amacı, analitik işlemlerin denetimin hangi aşamalarında yapılacağı ve bu işlemlerin sağlayacağı güvence konusu üzerinde durulmuştur.

Denetimin planlanması ve tüm aşamalarının yeniden incelenmesinde gerekli olan analitik işlemler uygulanmalıdır.²¹⁴ Analitik işlemler, denetimin diğer aşamalarında da uygulanabilir.

5.4.1. Analitik İşlemlerin Yapısı ve Amacı

Analitik işlemlerde, finansal bilgilerin karşılaştırılması düşüncesi yer alır. Bu işlemler finansal bilgilerin elemanları arasındaki ilişkileri ortaya koyduğu gibi, finansal olmayan bilgiler arasındaki ilişkileri de ortaya koyabilir. Analitik işlemler, basit karşılaştırmalardan, ileri istatistik tekniklerin kullanıldığı karmaşık analizlere kadar sıralanabilir. Bu işlemler; konsolide finansal tablolara, bağlı birimlerin finansal tablolarına ve finansal tabloların tek tek elemanlarına da uygulanabilir. Denetçinin uygulayacağı işlemleri, metotları ve uygulama aşamalarını seçmesi mesleki kanaat konusudur.

Analitik işlemler, normal denetim işlemlerinin dışındaki işlemlerin yapısı, zamanlaması ve kapsamının planlanmasında denetçiye yardımcı olur. Belirli bir finansal veri ile ilgili olarak ortaya çıkarma riskinin düşürülmesi için ve test işleminden daha etkili olduğu

²¹⁴ ISAs-520.02

zamanlarda doğrulama işlemleri olarak da kullanılır. Ayrıca denetimin son aşamasındaki yeniden incelemelerde, finansal tabloların bir bütün olarak değerlendirilmesi için yine analitik işlemlerden yararlanılır.

5.4.2. Denetimin Planlanması Aşamasında Analitik İşlemler

Denetçi, ticari faaliyetin anlaşılması ve muhtemel risk alanlarının belirlenmesi için planlama aşamasında gerekli olan analitik işlemleri uygulamalıdır.²¹⁵ Planlama aşamasında analitik işlemlerin uygulanması, denetçiye ticari faaliyetin bilmediği bir yönünü gösterebilir ve diğer denetim işlemlerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesinde yardımcı olur. Denetimin planlaması aşamasında analitik işlemlerde finansal yada finansal olmayan bilgiler de kullanılabilir.

5.4.3. Doğrulama İşlemleri Olarak Analitik İşlemler

Finansal tablolardaki belirli açıklamalarla ilgili olarak ortaya çıkarma riskinin düşürülmesi için kullanılan doğrulama işlemleri; test işlemleri, analitik işlemler yada her ikisinin bir bileşiminden oluşabilir. Belirli bir denetim amacına ulaşmak için kullanılan işlemler, ortaya çıkarma riskinin düşürülmesini sağlar.

Analitik işlemler doğrulama işlemleri olarak kullanıldığında, denetçinin aşağıdaki faktörleri dikkate alması gereklidir.

- i) Analitik işlemlerin amacı ve sonuçlarına duyulan güvenin ölçüsü.
- ii) Kurumun yapısı ve toplanmamış bilgilerin derecesi.
- iii) Finansal bilgilerin ve finansal olmayan bilgilerin elde edilebilirliği.
- iv) Elde edilen bilgilerin güvenilirliği.
- v) Elde edilen bilgilerin konu ile alakası.
- vi) Elde edilen bilgilerin kaynakları.
- vii) Elde edilen bilgilerin karşılaştırılabilirliği.
- viii) Denetçinin muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğini ve önceki dönemdeki problemlerden doğan muhasebe düzeltmelerinin türlerini anlaması için gerekli olan bilgiler ve önceki denetim esnasında kazanılan diğer bilgiler.

²¹⁵ ISAs-520.08

5.4.4. Denetimin Sonunda Yapılan Yeniden İncelemelerde Analitik İşlemler

Finansal tabloların denetçinin ticari faaliyet hakkındaki bilgilerine uygun olup olmadığına ilişkin tüm sonuçlar şekillendiği zaman, denetçi denetimin sonunda yada sonuna yakın bir zamanda gerekli olan analitik işlemleri uygulamalıdır.²¹⁶ Bu işlemlerden çıkarılan kanaatler, finansal tabloların denetimi sırasında şekillenen kanaatlerin doğrulanması için tasarlanır. Bu kanaatler, finansal tabloların güvenilirliği ile ilgili olarak sonuçlara ulaşılmasında yardımcı olur. Bu işlemler, daha ileri işlemlerin gerektiği alanları da belirleyebilir.

5.4.5. Analitik İşlemler Üzerindeki Güvencenin Kapsamı

Analitik işlem uygulanması, muhasebe sistemi tarafından üretilen verilerin bütünlüğü, doğruluğu ve geçerliliği ile ilgili denetim kanıtı sağlar. Bununla beraber analitik işlemlerin sonuçları hakkındaki güvence, denetçinin analitik işlemler için belirlediği risk değerlendirmesine bağlıdır. Analitik işlemlerin yapılması, kontrol testlerinin atlanmasını gerektirmez. Kontrol işlemleri etkinse, analitik işlemlerin sonuçlarındaki denetçi kanaatini daha da artırır.

5.4.6. Olağandışı Kalemlerin Araştırılması

Olağandışı ilişkilerin yada sapmaların araştırılması, genellikle yönetimin soruşturulmasıyla başlar. Bu soruşturmalarda yönetimin verdiği yanıtların doğrulanmasına çalışılır yada yönetim bir açıklama getirmiyorsa veya açıklama dikkate alınmaya değer değilse, bu soruşturmaların sonuçlarına dayanan diğer denetim işlemlerinin uygulanması için gereken hususlar dikkate alınır.

5.4.7. Türkiye’de Analitik İşlemler

Ülkemizde analitik işlemler daha çok finansman biriminin uygulama alanına girer. Finansman birimi cari yıl hesaplarını, aylık yada yıllık olarak, önceki yıl hesap ve işlemleriyle, bütçe verileriyle ve sektör ortalamaları ile karşılaştırarak kurumun cari yıl performansını değerlendirmeye çalışır. Ülkemizde denetim amaçlı analitik işlemlerin kullanılması çok sık rastlanan bir durum değildir. Denetimde genellikle bazı kalemlere ilişkin

²¹⁶ ISAs-520.13

olarak randıman hesaplarında analitik işlemlerin yapıldığı ve buradan çıkan sonuçlara göre denetim kanıtı sağlanmaya çalışıldığı görülmektedir.

Bu standartta, analitik işlemlerin denetimin planlama aşamasından, sonuç aşamasına kadar kullanılması gerektiği belirtilmektedir. Bu işlemlerin amacı denetçi kanaatinin güçlendirilmesidir. Ülkemizde ise analitik işlemler sadece birkaç hesabın değerlendirilmesi amacıyla kullanılmaktadır. Bu nedenle standart ile ülkemizdeki durum birbiri ile tam örtüşmemektedir.

Ülkemizde analitik işlemleri yaygın olarak kullanılamamasının çeşitli nedenleri vardır. Bu nedenlerden bazılarını şu şekilde sıralamak mümkündür.

- i) Karşılaştırma yapılabilecek veriler sağlıklı ve yeterli değildir.
- ii) Denetim elemanlarının bir kısmının analitik işlemlerin uygulanması konusunda bilgi ve beceri düzeyi yeterli değildir.
- iii) Kurumlar analitik incelemeye konu olacak verileri üretememektedir.
- iv) Bilgi için muhasebe anlayışı henüz uygulama alanına tam olarak yerleşmemiştir.
- v) Kurumlar ve onların yönetimleri sektörün içindeki durumlarının başkaları tarafından bilinmesine karşı direnç göstermektedirler.

Burada sayılan nedenleri çoğaltmak mümkündür. Standart ile ülkemiz uygulamasının farklı olmasının bir başka sebebi anlayış farkıdır. ISAs'na göre denetim ciddi bir iştir ve amaç potansiyel yatırımcının doğru ve karşılaştırılabilir bilgilere sahip olmasıdır. Ülkemizde yapılan denetimlerin önemli bir çoğunluğu yasal zorunluluklar nedeniyle yapılmaktadır. Bu nedenle yasanın belirlediği görev ve sorumlulukların yerine getirilmesi için çoğunlukla şekilsel nitelikte denetimler yapılmaktadır. Bu nedenle de ülkemizde analitik işlemlere yönelik veriler yeterli olamamaktadır.

5.5. ISA – 530 : Denetimde Örneklem ve Diğer Seçici Test İşlemleri

Bu ISA'nın amacı, kanıt elde edilmesi için denetimde örneklem metodunun ve diğer seçici test işlemlerini kullanılması konusunda denetçiye yardımcı olmaktır. Denetim işlemleri tasarlanırken, denetim kanıtı elde edilmesi amacıyla ve test işlemleri için uygun seçilmiş kalemler belirlenmelidir.

“Denetim örneği”, belirli bir düzene göre seçilen kalemlerin bazı özellikleri hakkında denetim kanıtı elde edilmesi ve değerlendirilmesi için yada tüm kitle ile ilgili bir kanaatin şekillenmesi için, bir hesap yada işlemde yer alan kalemlerin % 100’ünden daha azına denetim işlemlerinin uygulanması anlamındadır. Denetim örneği istatistiksel yada istatistiksel olmayan bir yaklaşımla kullanılabilir.²¹⁷

“Kitle”, örnek yoluyla bir kanaate ulaşılması beklenen veriler kümesinin bütünüdür.²¹⁸ Denetçinin, denetim amaçları için uygun olan örneğin tasarlandığı kitleyi belirlemesi gerekir. Kitle içinde bir araya gelen kalemler tek tek örnekleme birimleri olarak ele alınır. Kitle, değişik yollarla örnekleme birimlerine bölünebilir. Denetim amaçlarına ulaşmak için örnekleme biriminin ne olduğunu tanımlamalıdır.

Bir kitle içindeki kalemlerin % 100’üne yapılan testler örneğe dahil edilmez. Kitleyi temsil etmesi beklenen kalemler belirli bir esasa göre toplam kitleden seçilmediği zaman, söz konusu kalemler denetim örneği olarak nitelendirilemez. Bu tür kalemler, kitlenin parçaları içinde yer alan bazı özellikleri ifade edebilir ama kitlenin kalan parçaları hakkında makul bir kanaat elde edilmesi için bir esas olamaz.

5.5.1. Denetim Kanıtları

Bilindiği gibi denetim kanıtları, kontrol testleri ve doğrulama işlemleri yapılarak sağlanır. Yapılan testin türü denetim kanıtı toplanmasında uygulanan denetim işlemlerini anlamak için önemlidir.²¹⁹ Denetçi kontrol testlerini kontrol riskini düşürmek için planlar. Örnekleme metodunun kontrol testleri için kullanılması genellikle daha uygundur. Doğrulama işlemlerini amacı finansal tablolarda yer alan bir yanlışlığın ortaya çıkartılmasıdır. Bunun için hesapların yada işlemlerin detayları ile ilgilenilir. Örnekleme metodunun doğrulama işlemlerinde kullanılmasında, denetim kanıtı elde etmek için finansal tablolar hakkındaki belirli bir görüşün doğrulanması amaçlanır.

²¹⁷ ISAs-530.03

²¹⁸ ISAs-530.06

5.5.2. Denetim Kanıtlarında Riskin Dikkate Alınması

Kanıt elde ederken, denetçi, riskin kabul edilebilir bir düzeye düşürülmesini sağlamak için yapacağı denetim işlemlerinin belirlenmesinde ve denetim riskinin tespit edilmesinde mesleki kanaatini kullanır.²²⁰ Denetim riski, yanlış olan finansal tablolar hakkında denetçinin uygun olmayan görüş vermesi riskidir. Daha öncede belirtildiği gibi bu risk, doğal risk, kontrol riski ve ortaya çıkarma riski olmak üzere üç bileşenden oluşmaktadır.

Örnekleme riski ve örnekleme dışı risk, denetim riskinin bileşenlerini etkiler. Örnekleme riski, denetim işlemlerine konu edilmiş olan bir kitlede denetçinin kanaatini bir örneğe dayandırması olasılığından doğan risktir. Örnekleme dışı risk ise örnekten elde edilen kanaatin tüm kitleyi temsil etmemesinden doğan risktir. Doğrulama işlemleri ile denetçi ortaya çıkarma riskini kabul edilebilir bir düzeye çekmeye çalışır.

Kontrol testleri ve doğrulama işlemlerinin her ikisi içinde örnek büyüklüğünün artırılması, örnekleme riskini düşürür. Örnekleme dışı risk ise uygun bir planlama, gözetim ve yeniden inceleme ile düşürülür.

Denetim kanıtı elde edilmesinde, araştırma, gözlem, soruşturma, doğrulama, hesaplama ve analitik işlemler gibi işlemler kullanılır. Uygun işlemin seçilmesi mesleki kanaate bağlıdır. Bu işlemlerin uygulanması için çoğunlukla kitle içinden uygun bir test yönteminin seçilmesi gerekecektir.

5.5.3. Denetim Kanıtı Elde Edilmesinde Kullanılan Yöntemler

Denetim işlemleri tasarlanırken denetçi kullanacağı yöntemi belirlemelidir. Bu anlamda kullanılan yöntemler şunlardır.²²¹

- a) Tüm kalemlerin seçilmesi.
- b) Belirli kalemlerin seçilmesi.
- c) Denetim örneği belirlenmesi.

²¹⁹ ISAs-530.13

²²⁰ ISAs-530.18

²²¹ ISAs-530.22

Bu yöntemlerden hangisinin seçileceği yada üçünün bir arada kullanılması kararı denetçinin mesleki yargısına bağlıdır. Denetçi, denetim riskini dikkate alarak ve denetimde etkinliği sağlayarak bu yöntemlerden herhangi birini yada bunların bir kombinasyonunu denetim kanıtı elde etmek için kullanabilir.

5.5.4. Örneğin Tasarlanması

Denetim örneği tasarlanırken, denetimin amaçları, örnek alınacak kitle ve örnek büyüklüğü dikkate alınmalıdır.²²²

Denetçi öncelikle, belirli bir amaca ulaşılmasını sağlayacak denetim işlemlerini dikkate alacaktır. Denetim örneğinin uygunluğu denetim kanıtlarının dikkate alınmasında, muhtemel hataların özelliklerinin belirlenmesinde ve örnekleme için kullanılan kitlenin ne olduğunun belirlenmesinde denetçiye yardım edecektir.

Verimli ve etkin bir örneğin tasarlanmasında kitlenin gruplanması uygun bir yoldur. Gruplama, bir kitlenin her birinin bir örnekleme birimi olduğu ve benzer özelliklere sahip olan alt kitlelere bölünmesi işlemidir. Gruplama, denetim işlemlerinin doğrudan ilgili kalemlere yönlendirilmesine olanak tanır ve daha küçük bir örnek büyüklüğü oluşması sonucunu da doğurabilir.²²³

Örnek büyüklüğü tespit edilirken, denetçi örnekleme riskinin kabul edilebilir bir düzeye düşüp düşmediğini dikkate almalıdır.²²⁴ Denetçinin kabul ettiği risk düzeyine göre örnekleme riski, örnek büyüklüğünü etkiler.

5.5.5. Örneğin Seçilmesi

Denetçi kitleyi temsil etmesi beklenen örnek yoluyla, örnek seçimini yapmalıdır. Bu durum, kitle içindeki tüm kalemlerin uygun bir şekilde seçilmiş olmasını gerektirir.²²⁵

²²² ISAs-530.31

²²³ ISAs-530.36

²²⁴ ISAs-530.40

²²⁵ ISAs-530.42

Örnek seçiminde sayısız metotlar bulunmakla beraber çoğunlukla aşağıda belirtilen üç metot kullanılır.

i) Rastgele Seçim : Kitle içindeki bütün kalemlerin eşit seçim şansına sahip olduğu metottur.

ii) SistematiK Seçim : Seçeneklerin arasında sabit bir aralık kullanılarak seçim yapılmasını sağlayan metottur. İlk aralık rastgele bir başlangıç noktasına sahiptir.

iii) Tesadüfi Seçim : Belirli bir birimin dahil edilme yada dışarıda tutulma kasti olmaksızın bütün kitle içinden tipik bir örnek tasarlamasını sağlayan ve rastgele seçim metoduna bir alternatif olarak kabul edilebilen metottur.

5.5.6. Örnek Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Denetçi her örnek üzerinde belirli bir denetim amacı için uygun olan denetim işlemlerini gerçekleştirmelidir.²²⁶ Yapılacak işlem seçilen kaleme uygun değilse, genellikle seçilen kalem değiştirilerek işlem uygulanır.

Örnek içinde ortaya çıkartılan hatayı değerlendirirken, denetçi öncelikle sorunlu görülen bir kalemin gerçek bir hata olup olmadığını tespit eder. Bir örnek beklenen denetim kanıtını sağlamıyorsa, denetçi alternatif işlemler yaparak yeteri kadar uygun denetim kanıtı sağlamalıdır. Alternatif işlemlerin uygulanması mümkün değilse veya yapılan işlemler denetçiye yeteri kadar denetim kanıtı sağlamıyorsa, bu kalem bir hata olarak ele alınacaktır.

Denetçi, hatanın niteliksel yönünü de dikkate alacaktır. Bu yön, hatanın yapısı ve nedenleri ile hatanın diğer denetim aşamalarındaki muhtemel etkisini içerir.

Bulunan hataların analizi yoluyla denetçi hataların sahip olduğu bir çok ortak özellikleri gözlemleyebilir. Bu durumlarda denetçi bir alt kitle yaratılması yoluyla kitle içinde ortak özelliklere sahip olan tüm kalemlerin belirlenmesine ve bu alandaki denetim işlemlerinin genişletilmesine karar verebilir. Böyle hallerde denetçi her alt kitle için incelenen kalemleri esas alan ayrı bir analiz icra edecektir.

Denetçi, seçilmiş olan örnekten elde edilen sonuçları, kitleye yönlendirir. Sonuçlar yönlendirilirken denetçinin örnekte tespit edilen hatanın niteliksel yönünü aklında tutması

²²⁶ ISAs-530.44

gerekir. Kitle, alt kitlelere bölündüğü zaman hataların yönlendirilmesi her alt kitle için ayrı ayrı yapılır ve sonuçlar birleştirilir.

Kitledeki hataların göz ardı edilip edilemeyeceği denetçi tarafından dikkate alınır. Bunun için kitledeki hata, belirli kontrol işlemleri yada diğer denetim işlemlerinin sonuçları göz önünde bulundurularak göz ardı edilebilir hata ile karşılaştırılır. Kitledeki hata, göz ardı edilebilir hatayı aştığı zaman denetçi örnek riskini yeniden değerlendirir. Bu risk kabul edilemeyecek bir düzeyde ise denetim işlemlerinin genişletilmesi yada alternatif denetim işlemlerinin yapılması gerekir.

5.5.7. Türkiye’de Örneklem Yoluyla Denetim

Denetimde örneklem metodunun kullanılması kaçınılmaz bir durumdur. Çünkü bütün yıl boyunca bir kurumda yaşanan tüm ekonomik olayların izlenmesine imkan yoktur. Bütün olayların izlenmesi gerekli de değildir. Ülkemizde yapılan denetimlerde de örneklem yönteminin kullanılması oldukça sık rastlanan bir durumdur. Bu açıdan standart ile çelişkili bir durum söz konusu değildir. Ancak hem kullanılan yöntemin şekli bakımından, hem de mevzuatımız açısından doğurduğu sonuçlar bakımından durum standartlardan oldukça farklıdır.

Ülkemizde örneklem metodunun kullanılması çoğunlukla denetçi yargısına bağlıdır. Bilimsel olmayan yöntemlerle ve denetçinin bilgi ve deneyimine göre belirli kalemler değerlendirilmekte ve bir kanaat oluşturulmaya çalışılmaktadır. Genellikle finansal tablolar için önemli olduğu düşünülen ve tamamının incelenmesine imkan olmayan bazı hesap kalemleri ve işlemler için bu metod kullanılmaktadır. Yapılan denetimlerde kitleyi temsil eden örnekler oluşturmak yerine, belirli hesap ve işlemler rastgele seçilmektedir.

Örneklem metodunun denetimde kullanılması oldukça riskli bir işlemdir. Kaçınılmaz olarak örneğin dışında kalan bazı hesap ve işlemlerde hata olma olasılığı her zaman olacaktır. Denetçi bu riskleri yapacağı ilave işlemler vasıtasıyla makul bir düzeye indirmeye çalışır. Ancak ülkemizde söz konusu risklerin doğuracağı sonuçlardan denetçinin kurtulması mümkün değildir. Denetimin yapısına aykırı olmasına rağmen yasaların denetim elemanlarına yüklediği sorumluluk ulaşılan kanaatin kesin olmasını gerektirmektedir. Çünkü mevzuatımız kaçınılmayan risklerden doğan zararları denetim elemanlarından tazmin etme yolunu tercih etmektedir. Diğer yandan yapılan denetimlerin bir çoğu şekilsel nitelikte kaldığı

için denetim elemanları bu riskleri her zaman taşımak zorunda kalmaktadırlar. Bu yönü ile ülkemiz uygulamaları denetim elemanlarına standartlarda belirtilenlerden çok farklı bir sorumluluk yüklemektedir.

5.6. ISA – 540 : Muhasebe Tahminlerinin Denetimi

Bu standartta finansal tablolarda tahminsel değerleri ile yer alan hesapların denetlenmesi konusu ele alınmıştır. Finansal tablolarda bazı hesapların tahminsel değerleri ile yer alması doğal bir sonuçtur. Çünkü kurumun tüm varlıklarının gerçek değerlerini tespit etmek bazen mümkün değildir yada bu değerleri tespit etmek ekonomik değildir. Bu nedenle bu varlıkların finansal tablolara tahmini değerleri ile yansıması kaçınılmaz bir sonuçtur.

"Muhasebe tahmini", ölçmenin tam olarak yapılamaması durumunda bir kalemin yaklaşık olarak miktarını ifade eder. Denetçi, muhasebe tahminlerinin tutarlılığı ile ilgili yeteri kadar uygun denetim kanıtı elde etmelidir.²²⁷

Finansal tablolarda yer alan muhasebe tahminlerine örnek olarak aşağıdakiler gösterilebilir.

- i) Stokları ve alacak hesaplarını gerçekleşebilir değerleri ile değerlemek için ayrılan karşılıklar.
- ii) Sabit varlıkların tahmin edilen yararlı ömürleri üzerinden ayrılan karşılıklar.
- iii) Gelir tahakkukları.
- iv) Vergi ertelemeleri nedeniyle ayrılan karşılıklar.
- v) Bir dava ile ilgili bir kayıp için ayrılan karşılıklar.
- vi) Devam eden yapı sözleşmeleri ile ilgili kayıplar için ayrılan karşılıklar.
- vii) Garanti haklarını karşılamak için ayrılan karşılıklar.

Finansal tablolar içinde yer alan muhasebe tahminlerinin yapılmasından ve tutarlılığından yönetim sorumludur. Bu tahminler, çoğunlukla mevcut bulunan yada olması muhtemel olayların sonuçları ile ilgili belirsizlik durumlarında yapılır ve kanaat kullanılmasını gerektirir. Bu nedenle muhasebe tahminleri işin içine girdiği zaman yanlışlık riski daha büyüktür.

5.6.1. Muhasebe Tahminlerinin Yapısı

Bir muhasebe tahmininin yapılması ilgili kalemin yapısına bağlı olarak basit yada karmaşık olabilir. Örneğin, kiralama için bir giderin tahakkuku basit bir hesaplama ile yapılabilirken, stok değer düşüklüğü için ayrılan bir karşılığın tahmin edilmesi, cari verilerin analizlerini ve gelecekteki satış tahminlerinin karşılaştırılabilir olmasını gerektirebilir. Karmaşık tahminlerde özel bilgilerin ve yüksek derecede kanaatin kullanılması gerekebilir.

Muhasebe tahminleri, sürekli olarak rutin bir şekilde muhasebe sisteminin bir parçası olarak belirlenebilir yada yalnızca dönem sonunda rutin olmayan bir şekilde yapılabilir. Çoğu muhasebe tahminleri, sabit varlıkların her grubunun değer kayıpları için standart oranların kullanılması yada garanti karşılıklarının hesaplanması için satış hasılatının standart bir yüzdesinin alınması gibi tecrübeye dayanan bir oranın kullanılması vasıtasıyla yapılır. Böyle durumlarda söz konusu oranların yönetim tarafından düzenli olarak tekrar gözden geçirilmesi gerekir.

5.6.2. Muhasebe Tahminlerinin Denetimi

Denetçi, muhasebe tahmininin koşullar için makul olup olmadığı ile ilgili olarak yeteri kadar uygun denetim kanıtı sağlamalıdır.²²⁸ Muhasebe tahminini destekleyen kanıtlar genellikle daha zor elde edilir ve finansal tablolardaki diğer kalemleri destekleyen kanıtlara göre daha az inandırıcıdır.

Muhasebe tahminlerinin yapılmasında yönetim tarafından kullanılan metotlar ve işlemler hakkında bilgi sağlanması, denetim işlemlerinin yapısının, zamanlamasının ve kapsamının planlanmasında önemlidir.

Muhasebe tahminlerinin denetiminde, denetçi üç farklı yaklaşımdan birini yada bir kaçını benimser. Bu yaklaşımlar sırasıyla;

- i) Yönetim tarafından yapılan tahminlerin test edilmesi ve yeniden incelenmesi.
- ii) Yönetim tarafından hazırlanan tahminler ile karşılaştırma yapılması için bağımsız bir tahminin kullanılması.

²²⁷ ISAs-540.02

²²⁸ ISAs-540.08

iii) Yapılan tahmin hakkında sonradan ortaya çıkan olayların yeniden incelenmesi yaklaşımlarıdır.

Yönetim tarafından yapılan tahminlerin test edilmesi ve yeniden incelenmesinde verilerin değerlendirilmesi ve tahmine esas olan varsayımların dikkate alınması gerekir. Ayrıca tahminlerde yapılan karmaşık hesaplamaların yeniden test edilmesi gerekir. Mümkün olduğu ölçüde önceki dönemler için yapılmış olan tahminler ile ilgili dönemlerin gerçek sonuçları karşılaştırılır.

Yapılan tahminde muhasebe verileri kullanıldığı zaman, tahminin muhasebe sistemi içerisinde işlenmiş olan verilere uygun olması gerekir. Kurum dışındaki kaynaklardan da kanıt araştırılabilir. Örneğin, davalara ve iddialara ilişkin finansal sonuçların yönetim tarafından yapılan tahmini incelenirken, doğrudan kurumun avukatları ile ilişki kurularak tahminin doğruluğunu araştırılabilir.

Muhasebe tahmininde kullanılan temel varsayımların kurumun durumu için uygun olup olmadığını değerlendirilmelidir. Bazı durumlarda, gelecekteki enflasyon oranları, faiz oranları ve piyasanın büyüyeceğinin beklenilmesi gibi varsayımlar endüstri yada hükümet istatistiklerine dayanır. Bazı durumlarda ise varsayımlar kuruma özgüdür ve iç kaynaklardan alınan verilere dayanır. Tahmine esas olan varsayımlar değerlendirilirken, önceki dönemlerin gerçek sonuçlarından yararlanılarak, yapılan varsayımın makul olup olmadığı dikkate alınır. Ayrıca söz konusu varsayımların muhasebe tahminleri için kullanılan varsayımlarla tutarlı olup olmadığı araştırılır. Varsayımların kabul edilen yönetim planlarına uygun olması gerekir. Değişimlere ve kişisel kanaatlere duyarlı olan yada önemli hatalara karşı hassas olan varsayımlara denetçinin özel bir dikkat göstermesi gerekir. Uzmanlık gerektiren tekniklerin kullanıldığı karmaşık tahminlerde, denetçi bir uzman çalışmasını kullanabilir.

Denetçi, muhasebe tahminlerinin hazırlanmasında yönetim tarafından kullanılan formüllerin doğruluğunu sürekli olarak gözden geçirir. Bu gözden geçirme kurumun önceki dönem finansal sonuçları ve endüstrideki diğer kurumlar tarafından kullanılan uygulamalar dikkate alınarak yapılır.

Yönetim tarafından kullanılan hesaplama işlemlerini de denetçi tarafından test edilir. Test işlemlerinde, testinin yapısı, zamanlaması ve kapsamı, tahminlerin hesaplanmasındaki

karmaşıklık, tahmin için kurum tarafından kullanılan metotlar ve işlemler ve finansal tablolarda yer alan tahminlerin önemi gibi faktörler dikkate alınır.

Mümkün olması halinde, önceki dönemler için yapılmış olan tahminler ile ilgili dönemlerin gerçek sonuçlarını karşılaştırır. Bu karşılaştırma tahmin işlemlerinin genel olarak güvenilirliği hakkında kanıt sağlar. Ayrıca tahminde kullanılan formüllere yönelik olarak düzeltme gerekip gerekmediği ortaya çıkar.

Önemli muhasebe tahminleri genellikle yönetim tarafından onaylanır ve yeniden incelenir. Denetçi, bu onaylama ve yeniden incelemenin uygun yönetim kademesi tarafından yapıp yapılmadığını ve muhasebe tahminlerinin saptanmasını destekleyen belgelerle kanıtlanıp kanıtlanmadığını da dikkate alacaktır.

Denetçi, bağımsız bir tahmin yaparak yada yapılan bağımsız bir tahmini kullanarak, yönetim tarafından yapılan muhasebe tahmini ile karşılaştırabilir. Bağımsız tahmin kullanılırken genellikle bu tahminin yapılması için kullanılan veriler, kullanılan varsayımlar ve yapılan hesaplama işlemleri değerlendirilir. Bağımsız tahmin, geçmiş dönemler için yapılan muhasebe tahminleri ile ilgili dönemlerin gerçek sonuçlarının karşılaştırılması için de kullanılabilir.

Dönemin kapanmasından sonra ve denetimin tamamlanmasından önce oluşan olaylar ve işlemler, yönetim tarafından yapılan muhasebe tahminleri ile ilgili denetim kanıtları sağlayabilir. Denetçinin bu işlemleri ve olayları gözden geçirmesi, yönetim tarafından kullanılan işlemlerin test edilmesi ve yeniden incelenmesi ihtiyacını yada bağımsız bir tahmin kullanılması ihtiyacını azaltabilir, hatta ortadan kaldırabilir.

5.6.3. Muhasebe Tahminlerinin Denetiminde Sonuçların Değerlendirilmesi

Denetçi, kendi bilgilerine ve denetim sırasında elde edilen diğer denetim kanıtlarına dayanarak yapılan tahminin uygunluğuna ilişkin olarak bir değerlendirme yapmalıdır.²²⁹

Muhasebe tahminlerinde doğal olarak belirsizlikler olduğu için sapmaların değerlendirilmesi, denetimin diğer alanlarındaki değerlendirmelerden daha zor olabilir. Uygun denetim kanıtları ile desteklenen bir tahmin ile finansal tablolarda yer alan tahminler

²²⁹ ISAs-540.24

arasında bir fark olduğu zaman, denetçinin bu farklılığın düzeltilmesi gerekip gerekmediğini tespit etmesi gerekir. Fark, makul bir nedene dayanıyorsa, düzeltme yapılması gerekemeyebilir. Denetçi farklılığın makul bir nedene dayanmadığını belirlerse, yönetimden yapılan tahminin düzeltilmesini talep eder. Yönetim, düzeltme yapılmasını reddederse, farklılık bir yanlışlık olarak düşünülür ve finansal tablolardaki etkisi değerlendirilir.

5.6.4. Türkiye’de Muhasebe Tahminlerinin Denetimi

Bu standartta yer alan anlamıyla ülkemizde de finansal tablolarda bazı hesaplar tahminsel değerleriyle yer almaktadır. Ancak ülkemizde bu tahmini değerlendirmelerin sınırı, çoğunlukla yasalarla belirlenmiştir. Bu nedenle ülkemizde iki farklı finansal tablo anlayışı yerleşmiştir. Bunlardan ilki kurumların faaliyet sonuçlarını gösteren ticari finansal tablolar, ikincisi ise vergi yasalarının belirlediği sınırlar çerçevesinde oluşan mali finansal tablolardır.

Vergi Usul Kanununun değerlemeye ilişkin hükümleri, muhasebede kullanılan tahminlerin sınırlarını belirlemektedir. Her ne kadar diğer yasalarda ve bazı uygulama alanlarında vergi yasalarının kapsamı dışında değerlendirmeler yapılmakta ise de genel olarak uygulamaya yön veren yasalar vergi yasalarıdır. Kurumlar öncelikle bu yasa hükümlerini dikkate almaktadırlar. Bu nedenle muhasebede kullanılan tahminler, genellikle işletmenin belirlediği politika ve hesaplamalar sonucu oluşmamaktadır. Dolayısıyla bu işlemlerin denetimi de ülkemizde farklı bir yapıda oluşmaktadır. Hatta vergi yasalarının belirlediği ölçüler dışında kalan ve kurum için yapılması zorunlu olan tahminsel veriler finansal tablolara yansıtılmamaktadır. Bu nedenle ülkemizdeki finansal verilerin bir çoğu gerçek verileri göstermekten uzaktır. Bunun için en çarpıcı örnek kıdem tazminatı karşılıklarının finansal tablolarda yer alış şeklidir. Kıdem tazminatı karşılıkları vergi yasalarının tanımadığı bir gider olduğu için SPKn’a tabi şirketler dışında genellikle karşılık ayırmama yolu tercih edilmektedir. SPKn’a tabi şirketler ise karşılık ayırmakla beraber, bu karşılıkların sağlayacağı vergi avantajından yararlanamamaktadır. Bu nedenle ülkemizde ticari kar ve mali kar olmak üzere iki farklı kar kavramı yerleşmiştir. Bunun sonucunda gerçekte zarar eden bir firma, kar elde etmiş gibi vergiye tabi olabilmektedir.

Muhasebe tahminlerine ilişkin ölçüleri vergi yasaları belirlediği için, bu verilerin denetimi genellikle uygunluk denetimi şeklinde olmaktadır. Diğer bir ifadeyle denetim elemanları finansal tablolarda yer alan tahminsel verileri, yasaların belirlediği ölçülerle

karşılaştırmaktadır. Bu nedenle bu standardın kapsamı, ülkemiz açısından çok farklı bir boyutta değerlendirilmelidir.

5.7. ISA – 550 : Bağlı Gruplar

Bu standartta kurum ile bağlı gruplar arasındaki işlemlerin denetiminde dikkat edilecek hususlar üzerinde durulmuştur. Bağlı gruplarla ilgili olan tanımlamalar, Uluslararası Muhasebe Standartları No: 24'de verilmiş ve bu ISA'nın amaçları açısından da benimsenmiştir.²³⁰

Denetçinin, kurumun ticari faaliyeti ve finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olan olayları, işlemleri ve uygulamaları tanımlamaya olanak sağlayacak bir düzeyde bilgiye sahip olması gerekir. Denetçinin aşağıda yer alan sebepler nedeniyle, bağlı gruplar ve bu gruplar arasındaki ilişkilerden haberdar olması gerekir.

- i) Kullanılan finansal raporlama çerçevesi, bağlı gruplarla olan ilişkilerin finansal tablolarda açıklanmasını gerektirebilir.
- ii) Bağlı grupların yada bu gruplarla yapılan işlemlerin mevcudiyeti finansal tabloları etkileyebilir.
- iii) Bağlı olmayan gruplardan alınan yada elde edilen denetim kanıtları daha büyük bir güvence düzeyine sahiptir.
- iv) Bağlı gruplarla yapılan işlemler, olağan ticari faaliyet dışındaki düşünceleri harekete geçirebilir. Örneğin, usulsüz kâr dağıtımı, para transferleri gibi.

Denetçi, bağlı gruplarla yapılan işlemlerinin finansal tablolardaki etkisi ile ilgili olarak yeteri kadar denetim kanıtı sağlamak için gerekli olan denetim işlemlerini yapmalıdır.²³¹ Bununla beraber, denetiminden bağlı gruplarla ilgili tüm işlemleri ortaya çıkarması beklenemez.

²³⁰ Bağlı grupların ve bağlı grup işlemlerinin tanımları Uluslararası Muhasebe Standardı No: 24'de şu şekildedir.

Bağlı Gruplar : Şayet bir grup, diğer grubu kontrol etme olanağına sahip ise yada finansal kararların ve yürütme kararlarının alınmasında diğer grup üzerinde önemli bir etkiye sahipse, grupların bağlı olduğu düşünülür.

Bağlı Grup İşlemleri : Yüklenilen fiyat ne olursa olsun, bağlı gruplar arasında kaynakların yada yükümlülüklerin transferidir.

²³¹ ISAs-550.02

ISA-200'e göre, kanıtların inandırıcılığını etkileyebilen sınırlamalar vardır. Bağlı gruplar yapılan işlemler kanıtların inandırıcılığını etkileyen sınırlamalardandır. Bu ISA'nda tanımlanan işlemler, bağlı grupların açıklanmasıyla ilgili yeteri kadar uygun denetim kanıtı sağlayacaktır. Ancak bunun için beklenilenin ötesinde yanlışlık riskinin artmaması ve bağlı gruplarla ilgili olarak önemli bir yanlışlık olduğunun ortaya konmaması gereklidir. Bunların olduğuna ilişkin herhangi bir göstergenin olması halinde, denetçinin bu durumlara uygun olan ilave işlemleri yapması gerekir.²³²

Yönetim, bağlı grupların ve bu gruplarla yapılan işlemlerin açıklanmasından sorumludur. Bu sorumluluk, bağlı gruplarla yapılan işlemlerin finansal tablolarda açıklanmasını ve muhasebe kayıtlarında gösterilmesini sağlamak için uygun muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin kurulmasını gerektirir.

5.7.1. Bağlı Grupların Varlığı ve Açıklanması

Denetçi, bağlı grupların belirlenmesi için yönetim tarafından sağlanan bilgileri yeniden incelemelidir ve bu bilgileri tamamlamak için aşağıdaki işlemleri yapmalıdır.²³³

- i) Bilinen bağlı gruplar için önceki yıl çalışma kağıtlarının yeniden incelenmesi.
- ii) Bağlı grupların belirlenmesi için kurumun işlemlerinin yeniden incelenmesi.
- iii) Müdürlerin ve çalışanların diğer kurumlar ile birleştirilerek soruşturulması.
- iv) Kurucu ortakların belirlenmesi için ortaklık kayıtlarının yeniden incelenmesi.
- v) Genel kurul ve yönetim kurulu toplantı tutanakları gibi yasal kayıtların yeniden incelenmesi.
- vi) Denetimde yer alan diğer denetçilerden yada önceki denetçilerden bağlı gruplarla ilgili ek bilgilerin soruşturulması.
- vii) Kurumun gelir vergisi beyannamelerinin ve yetkili idarelere verilmek üzere hazırlanan diğer bilgilerin yeniden incelenmesi.

Denetçi bağlı grupların ortaya çıkarılamama riski düşük ise, bu işlemler uygun bir şekilde değiştirilebilir.²³⁴ Kullanılan finansal raporlama çerçevesine göre bağlı grup ilişkilerinin açıklanması gerekiyorsa, denetçi bu açıklamayı uygun bir şekilde yapmalıdır.²³⁵

²³² ISAs-550.03

²³³ ISAs-550.07

5.7.2. Bağı Gruplarla Yapılan İşlemler

Denetçi, bağı grup işlemleri ile ilgili yönetim tarafından sağlanan bilgileri yeniden incelemelidir ve diğer grup işlemlerine karşı uyanık olmalıdır.²³⁶ Denetimin devamı boyunca, denetçinin olağandışı olarak görünen işlemlere dikkat etmesi gerekir. Bu işlemler, daha önce bağı grup olarak tanımlanmamış olan işlemlerin varlığını gösterebilir. Örneğin olağandışı fiyatlar, faiz oranları, garantiler ve geri ödeme koşulları gibi, anormal ticari koşullara sahip olan işlemler bu bağlantının bir göstergesi olabilir.

5.7.3. Bağı Grup İşlemlerinin İncelenmesi

Bağı gruplarla yapılan işlemlerin incelenmesinde, denetçi bu işlemlerin uygun bir şekilde kaydedilip kaydedilmediği ve açıklanıp açıklanmadığı ile ilgili olarak yeteri kadar uygun denetim kanıtı elde etmelidir.²³⁷

Bağı grup yapısının belirlenmesi, bir işlem ile ilgili kanıt sınırlandırabilir. Örneğin, konsinye olarak bağı grupta stok bulunması, stoklara ilişkin kanıtları sınırlandırabilir.

Denetçi, bağı grupların belirlenmesi ile ilgili olan bilgiler ve finansal tablolarda bağı gruplarla ilgili olarak yapılan açıklamaların yeterliliği hakkında yönetimden yazılı bir açıklama almalıdır.²³⁸

Bağı gruplarla ve bu grupların işlemleri ile ilgili yeteri kadar uygun denetim kanıtı elde etme olanağı yoksa yada finansal tablolardaki açıklamalar yeterli değilse, denetçinin denetim raporunu uygun bir şekilde değiştirmesi gerekir.²³⁹

²³⁴ ISAs-550.07

²³⁵ ISAs-550.08

²³⁶ ISAs-550.09

²³⁷ ISAs-550.13

²³⁸ ISAs-550.15

²³⁹ ISAs-550.16

5.7.4. Türkiye’de Bağı Grupların Denetimde Dikkate Alınması

Ülkemizde bağı gruplara ilişkin bilgiler yalnızca finansal tabloların açıklamalarında yer alan bilgilerdir. Bu bilgilerde genellikle iştirak oranlarının belirtilmesi ve borç-alacak ilişkisinin ortaya konulmasıyla sınırlıdır. Diğer yandan örtülü sermaye ve örtülü kar dağıtım işlemleri vergi yasaları açısından da dikkate alınan işlemlerdir.

Ülkemizde yapılan denetimlerde bağı gruplarla olan işlemlerin denetlenmesine yönelik çalışmalar yapılmamaktadır. Yapılan çalışmalarda vergi yasalarının sınırlama koyduğu örtülü sermaye ve örtülü kar dağıtım işlemlerinin ortaya konulmasına yöneliktir. Bilindiği gibi ülkemizde son dönemlerde yaşanan ekonomik krizler grup işletmelerinin zorunlu olarak birbirlerini destekleme ihtiyacını doğurmaktadır. Bu nedenle kredibilitesi yüksek olan kurumlardan kolaylıkla kredibilitesi düşük olan kurumlara kaynaklar aktarılabilen zor dönem atlatılmaya çalışılmaktadır. Diğer yandan batık durumda olan firmaların varlıklarının elden çıkarılmasını önlemek için bu varlıklar grup içindeki diğer işletmelere kaydırılmaktadır. Hatta grup içinde bazı firmaların sadece kağıt üstünde firmalar şeklinde oluşturularak yapılan illegal işlemlerin bu firmalar üzerinden legalleştirilmeye çalışıldığı oldukça sık karşılaşılan bir durumdur. Bu tür işlemlerde ilgili firmanın grupta ilişkili olduğunu ortaya koymak oldukça zordur.

Bu hususlar dikkate alındığında denetim oranının çok düzeylerde olduğu ülkemizde denetçi yukarıda anılan işlemlere karşı uyanık olmak zorundadır. Para karşılığı belgelerin kolaylıkla temin edilebildiği ülkemizde bağı grup ilişkisini ortaya çıkarmak en azından denetim elemanının kendi sorumluluğundan kurtulması için gerekli olan bir işlemdir. Çünkü ülkemizde denetimin gereği gibi yapılmış olması denetim elemanını sorumluluktan kurtarmaz.

Daha önce de belirttiğimiz gibi ülkemizde yapılan denetimler genellikle yasal bir yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılan şekli denetimlerdir. Bu nedenle ISAs’nın belirttiği anlamda bağı gruplarla olan ilişkilerin ortaya konulması ve denetlenmesi ülkemiz açısından eksik kalan bir husustur.

5.8. ISA - 560 : Sonradan Ortaya Çıkan Olaylar

Bu ISA’nda "Sonradan Ortaya Çıkan Olaylar" terimi, hem dönem sonu ile denetçi raporu tarihi arasında oluşan olayları hem de denetçi raporu tarihinden sonra ortaya çıkartılan

faaliyetleri ifade etmektedir. Uluslararası Muhasebe Standardı No : 10 "Bilanço Tarihinden Sonra Meydana Gelen Olaylar ve Durumlar", dönem sonundan sonra oluşan olayların finansal tablolarda ele alınış biçimi ile ilgilidir ve genellikle iki türlü karşımıza çıkar.

- i) Bu olaylar dönem sonundaki koşullardan daha fazla kanıt sağlayabilir.
- ii) Sonradan ortaya çıkan olaylar, dönem sonundaki durumun değişmesine neden olabilir.

Denetçi, sonradan ortaya çıkan olayların finansal tablolar ve denetçi raporu üzerindeki etkisini dikkate almalıdır.²⁴⁰

5.8.1. Denetçi Raporu Tarihine Kadar Meydana Gelen Olaylar

Denetçi, rapor tarihine kadar, ilan edilen finansal tablolarda açıklama yada düzeltme yapılmasını gerektiren tüm olayları dikkate alacak şekilde yeteri kadar uygun denetim kanıtı elde etmek için gereken işlemleri yapmalıdır.²⁴¹ Dönem sonunda rutin olarak denetim kanıtı elde etmek için yapılan işlemlere, dönem sonundan sonra oluşan bazı olaylara göre ek işlemler uygulanır. Finansal tablolarda açıklama yada düzeltme yapılmasını gerektiren olayları belirlemeye yönelik işlemler, denetçi raporu tarihine en yakın tarihte yapılmalıdır. Bu işlemlerde genellikle aşağıda belirtilen hususlara dikkat edilir.

- i) Sonradan ortaya çıkan olayları belirlemek için yönetim tarafından yapılan işlemlerin gözden geçirilmesi.
- ii) Genel kurul, yönetim ve denetim kurulu toplantı tutanaklarının gözden geçirilmesi ve toplantılarda ele alınan, ancak tutanaklarda yer almayan hususlar hakkında soruşturma yapılması.
- iii) Kurumun en son ara dönem finansal tablolarının gözden geçirilmesi.
- iv) Devam eden davalarla ve iddialarla ilgili olarak kurumun avukatları ile görüşülmesi.
- v) Sonradan finansal tabloları etkileyen herhangi bir olayın meydana gelip gelmediğinin araştırılması.

²⁴⁰ ISAs-560.02

²⁴¹ ISAs-560.04

Denetçinin, finansal tabloları önemli ölçüde etkileyen olayları tespit etmesi durumunda, bu olayların finansal tablolara gereği gibi yansıtılıp yansıtılmadığını yada yeteri kadar açıklama yapıp yapılmadığını dikkate alması gerekir.²⁴²

5.8.2. Rapordan Sonra Ortaya Çıkartılan Faaliyetler

Denetçi raporu tarihinden sonra denetçinin finansal tablolarla ilgili olarak herhangi bir soruşturma yapması yada işlem icra etmesi sorumluluğu bulunmamaktadır. Denetçi raporu tarihinden finansal tabloların yayınlandığı tarihe kadar geçen süre içerisinde finansal tabloları etkileyen olayların denetçiye bildirilmesi sorumluluğu yönetime aittir.

Denetçi raporu tarihinden sonra ve finansal tabloların yayınlanmasından önce, finansal tabloları etkileyen bir olay fark edilirse, finansal tabloların değiştirilmesi gerekip gerekmediğini dikkate alınmalı, yönetim ile konu görüşülerek bir karara varılmalıdır.²⁴³

Yönetim finansal tablolarda durumu düzeltirse, yeni durum için gerekli olan işlemlerin yapılarak, değiştirilen finansal tablolar hakkında yeni bir raporun yönetime sunulması gerekir. Bu raporun tarihi, değiştirilen ve onaylanan finansal tabloların tarihinden daha erken bir tarih olamaz.

Ortaya çıkan yeni duruma göre finansal tablolar değiştirilmemişse ve denetçi bu değişikliğin yapılması gerektiğine inanıyorsa, raporun henüz kuruma verilmediği yerlerde şartlı görüş yada olumsuz görüş açıklanmalıdır.²⁴⁴ Rapor kuruma verilmiş ise finansal tabloların yayınlanmaması için kurum yönetimine ve denetçi raporu ile ilgilenen üçüncü taraflara haber verilir. Finansal tablolar yayınlanmışsa, denetçinin rapora güvenilmesini önlemek için tedbir alması gereklidir.

5.8.3. Finansal Tablolar Yayınlandıktan Sonra Ortaya Çıkartılan Faaliyetler

Finansal tablolar yayınlandıktan sonra, denetçinin finansal tablolarla ilgili herhangi bir soruşturma yapması yükümlülüğü yoktur. Finansal tablolar yayınlandıktan sonra bir olayın farkına varılırsa ve bu durum denetçi raporunun değiştirilmesini gerektiriyorsa, denetçi

²⁴² ISAs-560.07

²⁴³ ISAs-560.09

²⁴⁴ ISAs-560.11

finansal tabloların düzeltilmesi gerekip gerekmediğini dikkate almalıdır.²⁴⁵ Yönetim finansal tabloları düzelterek yeniden düzenlerse, denetçi yeni durum için gerekli olan denetim işlemlerini yapar ve düzeltilen finansal tablolar hakkında yeni bir rapor verir.

Yeni denetçi raporunda, yayınlanan eski denetçi raporu ile finansal tabloların düzeltilmesinin gerektiği belirten bir paragrafın önemi vurgulanmalıdır.²⁴⁶ Yeni raporun tarihi, düzeltilen finansal tabloların tarihinden önceki bir tarih olamaz. Bu nedenle burada sözü edilen işlemler genellikle yeni rapor tarihine kadar yapılır. Yönetimin daha önce yayınlanan finansal tabloları alan herhangi birine değişen durumu bildirmemesi halinde ve onlara verilen bilginin düzeltilmesinin gerekli olduğu yerlerde, denetçinin raporun gelecekte güvence sağlamasını önleyecek tedbirlerin alınması için durumu kurumun en üst yönetimine bildirilmesi gerekir.

İzleyen dönemin finansal tablolarının yayınlanması tarihi çok yakınsa ve eski durum için uygun açıklamaların yapılması sağlanmış ise, finansal tabloların düzeltilmesi ve yeni denetçi raporu yayınlanması gerekli olmayabilir.

5.8.4. Türkiye’de Sonradan Meydana Gelen Olayların Dikkate Alınması

Ülkemizde bilanço tarihinden bağımsız denetim raporunun kesinleştiği tarihe kadar geçen süre içinde finansal tabloları etkileyebilecek önemli olayların varlığının tespit edilmesi halinde, söz konusu hususlar dipnotlarda açıklanmamışsa, raporda ek bir açıklama paragrafında belirtilir. Raporun kesinleşmesinden sonra finansal tabloları etkileyebilecek önemli hususların varlığının tespit edilmesi halinde denetçi, görüşünü değiştirmek gereğini duyarsa, önceki raporu değiştiren veya ona ilavede bulunan yarı bir rapor düzenleyebilir. Burada belirtilen durumun ISAs’ndan farklı olan bir yönü yoktur. Ancak Sermaye Piyasası Kuruluna intikal eden bağımsız denetim raporlarına baktığımızda bugüne kadar yukarıda belirtilen türden ek rapor yada yarı raporların çok sık başvurulmuş bir yol olmadığı görülmüştür. Bu duruma iki farklı açıdan açıklama getirilebilir. Bunlardan ilki bugüne kadar ek rapor verilmesini gerektiren olaylarla çok sık karşılaşılmamıştır. İkincisi ise ek rapor yada yarı rapor verilmesini gerektiren durumlar olmasına rağmen bağımsız denetim firmaları bu tür

²⁴⁵ ISAs-560.14

²⁴⁶ ISAs-560.16

olayları göz ardı etmişlerdir. Burada ikinci kanaatin mevcut durumu açıkladığına inanmaktayız.

Ülkemizde sonradan meydana gelen olayların etkisi genellikle bir sonraki raporda dikkate alınmaktadır. Bu nedenle ek rapor yada yarı rapor anlayışı yerleşmemiştir. Gerçi sonradan meydana gelen olayların bir sonraki dönem raporlarında yada ara dönem raporlarında dikkate alınması ISAs'na aykırı bir durum değildir. Standart bu konuda gerekli esnekliğe sahiptir. Fakat ülkemizdeki uygulamanın sakıncalı olan yönü raporun kullanıcılarının sonradan meydana gelen olaylar açısından gecikmeli olarak uyarılmasıdır. Denetçinin raporunu değiştirmesi ve eski raporun kullanıcılara güven vermesini sağlayacak tedbirlerin alınması ülkemizde çok sık rastlanan bir durum değildir. Bunun da nedeni bağımsız denetim kuruluşlarının denetimlerinde eksiklik olmasıdır. Ülkemizde ek raporlar yada yarı raporlar genellikle şikayete konu olan bir durumla karşılaşıldığında verilmektedir.

5.9. ISA – 580 : İşletmenin Sürekliliği Varsayımı

Finansal tabloların hazırlanması sırasında aksi yönde bilgilerin olmaması halinde, genellikle önceden görülebilen bir gelecek için kurumun faaliyetini devam ettirdiği varsayılmaktadır. Bu nedenle, kurum ticari faaliyetinin normal seyri içinde varlıklar ve borçlar kaydedilir. Bu standartta denetimin kurumun sürekliliği varsayımına uygun olarak denetlendiği ve sürekliliğin tehlikede olması halinde raporda dikkat edilecek hususların neler olduğu üzerinde durulmaktadır. Denetçi raporu finansal tablolar hakkında güvence oluşmasına yardımcı olur ama bu rapor kurumun gelecekte varlığını sürdürmesi ile ilgili bir garanti değildir.

5.9.1. İşletmenin Sürekliliği Varsayımı

Denetim işlemleri planlanırken, yapılırken ve sonuçları değerlendirilirken finansal tabloların hazırlanmasının temelini oluşturan işletmenin sürekliliği varsayımı denetçi tarafından dikkate alınmalıdır.²⁴⁷

Denetim işlemleri planlanırken, işletmenin sürekliliğinin uzun sürmeyebileceği riski dikkate alınmalıdır.²⁴⁸ Sürekliliğin şüpheli olmasının belirtileri finansal tablolardan yada diğer kaynaklardan elde edilebilir.

5.9.2. İşletmenin Sürekliliğine İlişkin Denetim Kanıtları

İşletmenin sürekliliği ile ilgili bir sorun ortaya çıktığı zaman, denetçi sorunların çözümü ve kurumun görünebilir gelecekteki faaliyetlerinin sürdürülmesi imkanları ile ilgili yeteri kadar uygun denetim kanıtı toplamalıdır.²⁴⁹

Denetimin devamı boyunca, denetçi finansal tablolar hakkında bir görüş açıklamak amacıyla denetim kanıtı elde etmeye çalışır. İşletmenin sürekliliği ile ilgili bir sorun ortaya çıktığı zaman, bu işlemlerin bazıları ek bir değer taşıyabilir yada ilave işlemlerin yapılması veya daha önce elde edilen bilgilerin güncelleştirilmesi gerekebilir. Bu anlamda nakit akışları, kâr ve diğer tahminler analiz edilirken kurum sisteminin güvenilirliğini dikkate alınır. Ayrıca, tahminlerin temelini oluşturan varsayımların, koşullar için uygun olup olmadığı dikkate alınmalıdır. Diğer yandan gerçekleşmiş sonuçlarla, önceki dönemin beklentileri ve ulaşılan sonuçlarla cari dönemin beklentileri karşılaştırılmalıdır.

Denetçi ayrıca varlıkların tasfiyesi, borçlanma planları, harcamaların azaltılması yada ertelenmesi ve sermaye artışı gibi yönetim planlarını görüşmeli ve bu planlarla ilgili olarak yönetimden yazılı belgeler istemelidir. Diğer yandan denetçi bu planların mantıklı olduğuna, yerine getirilmesi olasılığına ve bu planların sonuçlarının durumu iyileştireceğine ilişkin yeteri kadar uygun denetim kanıtı sağlamalıdır.

5.9.3. İşletmenin Sürekliliği İle İlgili Denetim Sonuçları ve Raporlama

Gereken işlemlerin gerçekleştirilmesinden, gerekli tüm bilgilerin sağlanmasından ve yönetimin planlarının etkisinin ve diğer faktörlerin dikkate alınmasından sonra, denetçi işletmenin sürekliliği varsayımı ile ilgili olarak ortaya çıkan sorunların uygun bir şekilde çözümlenip çözümlenmediğini saptayacaktır.

Denetçinin kanaatine göre işletmenin sürekliliğini destekleyen yeteri kadar uygun denetim kanıtı elde edilmişse, denetçi raporu değiştirilmeyecektir. Yönetimin planlarında ortaya konulan faktörler nedeniyle işletmenin sürekliliğine inanılıyorsa, bu planların yada diğer faktörlerin finansal tablolarda açıklanması gerekip gerekmediği dikkate alınmalı,

²⁴⁷ ISAs-570.02

²⁴⁸ ISAs-570.05

²⁴⁹ ISAs-570.08

finansal tablolardaki açıklamalar yeterli değilse, şartlı görüş yada olumsuz görüş açıklanmalıdır.²⁵⁰

İşletmenin sürekliliğine ilişkin olarak bir belirsizlik varsa, görünebilen bir gelecek için finansal tablolarda sürekliliği tehlikesine ilişkin kuşkuları ortaya koyan koşulların yeteri kadar açıklanıp açıklanmadığı, belirsizliğin belirtilip belirtilmediği dikkate alınır.

Kurumun faaliyetlerine devam etmesi olanağı yoksa, varlıkların sınıflandırılması ve düzenlenmesi yada yükümlülüklerin sınıflandırılması ve miktarları ile ilgili finansal tablolarda herhangi bir düzeltme yapıp yapılmadığı tespit edilmelidir. Finansal tablolarda yapılan açıklamaların yeterli görülmesi halinde, şartlı görüş yada olumsuz görüş açıklanmaz, genellikle olumlu görüş açıklanır. Ancak burada sürekliliğin devam etmeyeceğine ilişkin açıklamanın yapıldığı dipnotlara dikkat çekilerek denetçi raporu değiştirilmelidir.²⁵¹

İşletmenin sürekliliğinin belirsizliği nedeniyle, denetçinin görüş bildirmekten kaçınması engellenemez. Finansal tablolarda yeterli açıklama yapılmamışsa, uygun bir şekilde şartlı görüş yada olumsuz görüş açıklanmalıdır.²⁵²

İlave denetim işlemleri sonucu gerekli bilgiler elde edilmişse ve kurumun görünebilen bir gelecek için faaliyetlerini sürdürmesi olanağının olmadığı kanaatine ulaşılmışsa, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan işletmenin sürekliliği varsayımının doğru olmadığı sonucuna varılır. Böyle durumlarda finansal tabloların hazırlanmasında süreklilik varsayımının sonucu önemli ise ve finansal tabloların sapmasına neden oluyorsa, denetçi olumsuz görüş açıklamalıdır.²⁵³

5.9.4. Türkiye’de İşletmenin Sürekliliğinin Dikkate Alınması

2499 Sayılı Yasaya göre bağımsız denetimde işletmenin sürekliliğini tehlikeye düşürecek belirtiler olması halinde denetçi şartlı görüş yada olumsuz görüş bildirmelidir. Bu yönü ile ISAs ile ülkemiz uygulamaları birbiri ile uyumludur. Ancak yapılan denetimlerde

²⁵⁰ ISAs-570.14

²⁵¹ ISAs-570.16

²⁵² ISAs-570.17

²⁵³ ISAs-570.18

genellikle önceki dönem ile cari dönem karşılaştırması yapılmakta, cari dönem ile geleceğe ilişkin beklentilerin karşılaştırılması yapılmamaktadır. Bu nedenle yapılan denetimlerde işletmenin sürekliliği riski dikkate alınmamaktadır. Standardın işletmenin sürekliliğinin dikkate alınmasını istemesinin nedeni, bir kurumda bir yıl içerisinde önemli değişikliklerin yaşanabilecek olmasıdır. Durumu iyi görünen bir firmanın gelecekte sıkıntılara düşebileceği bazı çalışmalarla ortaya konulabilir. Denetçi bu anlamda bir uyarıcıdır. Gelecekteki risklere karşı raporun kullanıcılarını uyarır ve onların riske girmemesi konusunda güvenilir bir kaynaktır.

Ülkemizde ise süreklilik riski ya hiç dikkate alınmamakta ya da durum tespit edilse bile gerekli yaptırımların sağlanamaması nedeniyle somut bir sonuç elde edilememektedir. Nitekim son dönemlerde batık bankalar konusunda durum murakıplar tarafından tespit edilmiş olmasına rağmen gerekli tedbirlerin zamanında alınmadığı ve bir çok insanın mağdur edildiği görülmüştür. Maalesef ülkemizde ancak olaylar yaşandıkça tedbir alma yoluna gidilmektedir. Bu durumun bir başka sakıncası da denetim elemanlarını olumsuz etkilemesidir. Herhangi bir durumu tespit eden bir denetim elemanı, bu konuda tedbir alınmadığını ya da alınan tedbirlerin yeterli olmadığını görünce, daha sonra yapacağı denetimlerde acaba aynı hassasiyeti ve titizliği gösterebilecek midir? Bu soruya olumlu cevap verilemeyeceği kanaatini taşımaktayız.

5.10. ISA – 580 : Yönetimden Alınan Bilgi ve Belgeler

Bu standartta denetim kanıtı olarak yönetimden alınan bilgi ve belgelerin üzerinde durulmuş, bu belgelerin denetim kanıtı olarak kullanılmasında dikkat edilmesi gereken hususlar açıklanmıştır.

Bilindiği gibi önemli denetim kanıtları arasında yönetimden alınan bilgi ve belgeler bulunmaktadır. Bunların başında da denetime konu olan finansal tablolar gelmektedir. Finansal tabloların hazırlanması konusunda sorumluluğun yönetimde olduğunu ve denetçinin bu anlamda bir sorumluluk üstlenemeyeceğini daha önce de belirtmiştik. Aşağıda bu sorumluluklar ve denetçi yönetim ilişkisinde dikkat edilmesi gereken hususlar üzerinde durulmuştur.

5.10.1. Yönetimin Sorumluluğu

Denetçi, finansal tabloların uygun bir finansal raporlama çerçevesine göre dürüst bir şekilde hazırlanmasının yönetimin kendi sorumluluğunda olduğunu belirten kanıtları ve yönetim tarafından onaylanan finansal tabloları elde etmelidir.²⁵⁴ Bu kanıtlar finansal tabloların imzalı bir kopyasının alınmasıyla yada yönetimden yazılı bir belgenin alınmasıyla elde edebilir. Burada özellikle yazılı belgeler temin edilmelidir. Sözlü ifadelerin yanlış anlama olasılığının azaltılması için yazılı belge haline getirilmesinde yarar vardır.

Yönetimden istenen yazılı belgeler, tek tek yada toplu olarak finansal tablolar için önemli olduğu düşünülen hususlarla sınırlıdır. Bu anlamda denetçinin önemlilik anlayışı hakkında yönetime bilgi vermesi gerekebilir. Denetim süresince, yönetim denetçiye herhangi bir talep olmaksızın yada belirli bir araştırmaya karşılık olarak bir çok belge ibraz eder. Bu belgeler finansal tablolar için önemli ise denetçinin aşağıda belirtilen işlemleri yaparak bir kanaate ulaşması gerekir.

- i) Kurum içindeki yada dışındaki kaynaklardan elde edilen denetim kanıtlarının doğruluğunun araştırılması.
- ii) Yönetimden alınan belgelerin, diğer kişilerden alınan belgelerle karşılaştırılması ve mevcut denetim kanıtları ile tutarlı olup olmadığının belirlenmesi.
- iii) Tek başına bir bilgi yada belgenin, önemli hususlar hakkında yeterli bilgi verip vermediğinin dikkate alınması.

Yönetimden alınan bilgi ve belgeler, denetçinin kullanmayı düşündüğü diğer denetim kanıtlarının yerine geçemez. Finansal tablolarda önemli bir etkiye sahip olan bir hususla ilgili olarak yeteri kadar denetim kanıtı elde edilememişse ve bir kanıtın kullanılması gerekiyorsa, yönetimden bu konuda bir belge alınsa bile bu husus denetimin konusunda bir sınırlama oluşturacaktır.

Ancak bazı durumlarda yönetimden alınan bir belge, kullanılabilir bir denetim kanıtı olabilir. Örneğin, yönetimin belirli bir yatırımı uzun vadeli olarak değerlendirmek amacıyla elde tutma niyetinde olduğunun doğrulanması için denetçi diğer denetim kanıtlarından yararlanmayı beklemeyebilir.

²⁵⁴ ISAs-580.03

Yönetimden alınan bir belge başka bir denetim kanıtı ile çelişiyorsa, denetçi koşulları araştırmalı ve gerekiyorsa yönetimden alınan diğer belgelerin güvenilirliğini tekrar gözden geçirmelidir.²⁵⁵

5.10.2. Yönetimden Alınan Bilgilerin Belgelendirilmesi

Denetçi, denetim çalışma kağıtlarında yönetimden belgeler şeklinde alınan yada yönetim ile yapılan sözlü görüşmelerin bir özeti şeklinde yazılı olarak alınan kanıtlara yer verir. Yazılı bir belge, sözlü bir açıklamadan daha iyi denetim kanıtıdır ve aşağıdaki şekillerde alınabilir.

- i) Yönetimden alınan yazılı mektup şeklinde.
- ii) Yönetimin onayladığını ve kabul ettiğini gösteren özet bir yazı şeklinde.
- iii) Yönetim kurulu yada benzeri birimlerin toplantı tutanaklarının ve finansal tabloların imzalı bir kopyası şeklinde.

Yönetimden yazılı bir mektup istenmesi halinde, mektubun denetçiye hitaben yazılması, belirli bilgileri içermesi ve uygun bir şekilde tarih konulup imzalanması gerekir. Bu mektubunun tarihi, genellikle denetçi raporunun tarihi ile aynıdır. Bununla beraber bazı durumlarda, belirli işlemlerle yada olaylarla ilgili bir mektuba denetimin yapılması sırasındaki bir tarih yada denetçi raporu tarihinden sonraki bir tarih, (örneğin, kamuya açıklama tarihi) konulabilir.

Yönetimden alınan mektubu, genellikle kurum içinde birinci derecede sorumluluğu olan ve kurumun finansal yönünü en iyi bilen üyeleri imzalar. Bazı durumlarda, yönetimin diğer üyelerinden de yazılı bir mektup istenebilir. Örneğin, ortaklar kurulu, yönetim kurulu ve diğer toplantı tutanaklarının eksiksiz olduğu hakkındaki yazılı bir belge, bu tutanakların muhafazasından sorumlu olan kişiden istenebilir.

5.10.3. Yönetimin Belge Vermeyi Reddetmesi Halinde Yapılacak İşlemler

Yönetim, denetçinin gerekli olduğunu düşündüğü bir belgeyi vermeyi reddederse, bu durum bir konu sınırlaması oluşturur ve denetçi şartlı görüş açıklar yada görüş bildirmekten

²⁵⁵ ISAs-580.09

kaçınır.²⁵⁶ Böyle durumlarda denetçi, denetimin yapılması sırasında yönetimden alınan diğer belgelerin güvenilirliğini de değerlendirir ve reddedilen belgelerle ilgili olan diğer belgelerin denetçi raporu üzerinde herhangi ilave bir etkisi olup olmadığını dikkate alır.

5.10.4. Türkiye’de Yönetimden Alınan Bilgi ve Belgeler

Bu standartta özellikle kanıtların güvenilirliği üzerinde durulmuştur. Özellikle yönetimden sağlanan kanıtların güvenilirliği konusunda daha hassas davranılması gerektiği belirtilmiştir. Ülkemizde yapılan denetimlerde elde edilen kanıtların önemli bir çoğunluğu denetlenen kurumun yönetiminden temin edilmektedir. Bu nedenle kanıtların güvenilirliği ülkemizde de önem taşımaktadır.

Yönetim bir kurumun icra organıdır. İcrayı yapan ile bunları kontrol edenler arasında kuvvetler ayrılığı ve çıkar uyumsuzluğu olması denetimin ana temasıdır. Yönetim, denetçinin istediği bilgi ve belgeleri vermek zorundadır. Denetçi finansal tabloları denetlerken bir anlamda yönetimin performansını da değerlendirmektedir. Bu nedenle yönetim denetçiyi kendi sorumluluk alanına giren konularda yanıltmayı her zaman düşünebilir. Denetim sonucunda yönetimin kusur ve hatalarının ortaya çıkması beklenilir. Çıkarların birleştiği yada çıkar çatışmasının göz ardı edildiği bir yerde denetimden sağlıklı bir sonuç beklememek gerekir.

Ülkemizde genel olarak kurumsallaşma yetersizdir. Dolayısıyla görev sorumluluk paylaşımında kuvvetler ayrılığı ve menfaat uyumsuzluğu ilkesi çoğunlukla uygulanmamaktadır. Bir grup yada kişi belirli bir firma üzerinde tam hakimiyet kurmakta dolayısıyla denetimden beklenenlerde onun çıkarları doğrultusunda şekillenmektedir. Bu noktada Sermaye Piyasası Kurumu devreye girerek azınlık haklarını ve potansiyel yatırımcıyı korumaya çalışmaktadır. Fakat bu konuda da yetersiz kalındığı için azınlık haklarının ve potansiyel yatırımcıların tam anlamıyla korunduğunu söyleyemeyiz. Burada asıl işlev denetim elemanlarına düşmektedir. Ancak çıkar çatışmasının olmadığı bir denetimde, denetim elemanları kolaylıkla yönetimin etki alanına girebilmektedirler. Bu nedenle mevzuatımızda yeterli hükümler olmasına rağmen, uygulamada aksamalar olduğunu görmekteyiz.

²⁵⁶ ISAs-580.15

6. DİĞER KİŞİLERİN ÇALIŞMALARININ KULLANILMASI

Denetim çalışması bir ekip çalışmasının ürünüdür. Bu bölümde yer alan standartlarda, denetim ekibinde yer alan diğer denetçilerin, iç denetçilerin ve uzman çalışmalarının nasıl dikkate alınacağı ele alınmıştır. Bu bölümde yer alan standartlar şunlardır.

600 Diğer Denetçilerin Çalışmalarının Kullanılması

610 İç Denetçilerin Çalışmalarının Kullanılması

620 Uzman Çalışmalarının Kullanılması

6.1. ISA – 600 : Diğer Denetçilerin Çalışmalarının Kullanılması

Denetim işi bir ekip işidir. Bir denetimde birden çok denetim elemanı görev alır ve bu kişilerin sorumlulukları ayrı ayrıdır. Ancak her denetimde denetimin sevk ve idaresinden ve denetim raporundan sorumlu olan bir baş denetçi bulunur. Bu standartta belirtilen diğer denetçi, denetim ekinde yer alan ve görev sorumluluk alanı belirlenmiş olan denetçiyi ifade etmektedir. Diğer denetçilere görev ve sorumluluk verilmediği yerlerde bu ISA uygulanmaz.

6.1.1. Baş Denetçinin Yapacağı İşlemler

Baş denetçi, diğer denetçilerin çalışmalarını kullanırken bu çalışmaların denetimi nasıl etkileyeceğini saptamalıdır.²⁵⁷ Denetimde sorumluluklar paylaşılrken baş denetçi aşağıdaki hususları dikkate alır.

- i) Denetlenen finansal tablolarda alt birimlerin önemi.
- ii) Alt birimlerin ticari faaliyeti hakkında baş denetçinin bilgi düzeyi.
- iii) Diğer denetçi tarafından denetlenen alt birimlerde maddi yanlışlık riski.

Baş denetçi, diğer denetçilerin çalışmalarının kullanılmasını planlarken, görevin özellikleri bağlamında diğer denetçinin mesleki yeterliliğini dikkate alır.²⁵⁸ Bunun için mesleki organizasyonlara yada diğer denetim firmalarına başvurarak diğer denetçi hakkında bilgi alabilir. Bu bilgilere, diğer denetçilerle yapılan görüşmeler yoluyla ilave katkılar sağlanabilir. Baş denetçi, kendi amaçları için diğer denetçi çalışmalarının yeterliliğini

²⁵⁷ ISAs-600.02

²⁵⁸ ISAs-600.07

değerlendirecek denetim kanıtlarını sağlamalıdır.²⁵⁹ Bunun için baş denetçi aşağıdaki işlemler yapar.

- i) Bağımsızlık ilkesine uyulması konusunda yazılı belge alınması.
- ii) Diğer denetçi ile planlama aşamasında gerekli anlaşmaların yapılması.
- iii) Muhasebe, denetim ve raporlama kurallarına uyulması konusunda yazılı belge alınması.

Baş denetçi, uygulanan denetim işlemlerini diğer denetçi ile görüşülebilir, ondan yaptığı çalışmaların yazılı bir özetini isteyebilir yada çalışma kağıtlarını inceleyebilir. Yapılan işlemler baş denetçinin mesleki yeterlilik konusunda diğer denetçi hakkındaki kanaatine bağlı olacaktır. Bu kanaat, diğer denetçinin daha önce yaptığı denetim çalışmalarının gözden geçirilmesi yoluyla da elde edilebilir.

Baş denetçi, diğer denetçilerin önemli bulgularını dikkate almalıdır.²⁶⁰ Diğer denetçinin sorumluluk alanındaki birimlere ait bulguları ve finansal bilgilerini etkileyen diğer hususları değerlendirerek bu birimlerin finansal bilgilerinin ilave testlerden geçirilmesi gerektiğine karar verebilir. Bu testler, koşullara bağlı olarak baş denetçi yada diğer denetçi tarafından yapılabilir.

Baş denetçi, denetim çalışma kağıtlarında diğer denetçiler tarafından denetlenmiş olan birimlerin finansal bilgilerini, diğer denetçilerin isimlerini ve alt birimler hakkındaki sonuçları ortaya koyar. Ayrıca, yapılan işlemler ve ulaşılan diğer sonuçlarda çalışma kağıtlarında gösterilir.

6.1.2. Denetçiler Arasındaki İşbirliği

Baş denetçi ile diğer denetçiler arasında bir işbirliği olmalıdır.²⁶¹ Bazı konularda baş denetçi diğer denetçileri uyurabileceği gibi, bazı konularda baş denetçi diğer denetçilerin uyarılarını dikkate alır.

²⁵⁹ ISAs-600.08

²⁶⁰ ISAs-600.12

²⁶¹ ISAs-600.15

Baş denetçi, yaptığı değerlendirmeler sonucunda diğer denetçi çalışmalarının kullanılamayacağı kanaatinde ise ve diğer denetçinin sorumluluk alanı ile ilgili olarak ilave işlemler yapmaya olanağı yoksa, şartlı görüş açıklar yada denetimin konusunda bir sınırlama olduğu için görüş bildirmekten kaçınır.²⁶² Eğer diğer denetçi, sorumluluk alanına ilişkin raporunu değiştirirse, baş denetçi bu değişikliğin yapısal ve anlamlı bir değişiklik olup olmadığını, kurumun finansal tabloları ile ilişkili olup olmadığını ve kendi raporunda bir değişiklik yapılması gerektirip gerektirmediğini dikkate alır.

Bazı ülkelerde yerel düzenlemeler, alt birimlerin denetimi ile ilgili olan diğer denetçi raporlarının finansal tablolar hakkındaki denetim görüşünü desteklemesi konusunda baş denetçiye izin vermektedir. Böyle durumlarda baş denetçi, kendi raporunda bu durumu açıkça ifade etmeli ve diğer denetçi tarafından denetlenen bölümlerin önemini açıkça göstermelidir.²⁶³ Baş denetçinin raporunda böyle bir ifade yer alırsa, kendisinin yapacağı denetim işlemleri çok daha sınırlıdır.

6.1.3. Türkiye’de Diğer Denetçi Çalışmalarının Kullanılması

Bu standartta diğer denetçi olarak ifade edilen kişinin denetim ekibinde yer alan ve denetimin belirli bölümlerinde yada denetim alanlarında sorumluluk alan kişi olduğu ifade edilmiştir. Bu itibarla denetimden asıl sorumlu olan ve denetim raporuna imza koyan bir baş denetçi olması da yine standartta ifade edilmiştir.

Ülkemizde her bir bağımsız denetim en az 3 kişi olmak üzere işin gerektirdiği sayı ve nitelikte denetçilerden oluşan ekip tarafından gerçekleştirilir. Sorumlu ortak başdenetçi başkanlığında, başdenetçi, kıdemli denetçi veya denetçiden oluşan ekiplerdeki görev, yetki ve sorumluluk dağılımı da belirlenmiştir. Bu yönü ile ülkemizdeki mevcut durumun standarda aykırı bir yönü yoktur. Fakat standardın içeriğine baktığımızda baş denetçinin denetim çalışmalarında kendi firmasının dışından da denetçi ile çalışabileceği ortaya çıkmaktadır. Ülkemizde ise bu anlamda bir anlayış hakim değildir. Denetim işi bir ekip işidir ama genellikle ekibin elemanları aynı firma bünyesinde istihdam edilen kişilerden oluşmaktadır.

²⁶² ISAs-600.16

²⁶³ ISAs-600.18

Standartta farklı olan bir başka yön de diğer denetçilerin çalışmalarının değerlendirilmesine ilişkindir. Ülkemizde denetçi raporlarında diğer denetçilerin çalışmalarına atıf yapılmaz ve genellikle denetim tek bir elden çıkmış gibi rapor verilir. Bunun da nedeni denetim ekibinin aynı firma bünyesinde olmasıdır. Standartta ise denetçi raporunda diğer denetçi çalışmalarına atıf yapılabileceği hatta diğer denetçinin çalışmasının yeterli olmadığına ilişkin bir kanaat olması halinde şartlı görüş verilebileceği yada görüş bildirmekten kaçınma görüşü verilebileceği ifade edilmektedir. Bu durum yukarıda ifade edilen diğer denetçilerin denetim firması bünyesinde yer almayan denetçilerden oluşabilmesinden kaynaklanmaktadır.

6.2. ISA – 610 : İç Denetim Çalışmalarının Dikkate Alınması

"İç Denetim", bir kurum içinde yer alan denetim faaliyetlerinin kuruma karşı bir görev olarak yapılmasını ifade eder. İç denetim faaliyetleri, muhasebe ve iç kontrol sisteminin yeterliliği ve etkinliğinin incelenmesi, değerlendirilmesi ve izlenmesi faaliyetlerini kapsar. Denetçi, iç denetim faaliyetlerini ve bu faaliyetlerin etkilerini dikkate almalıdır.²⁶⁴ Kendi görüşünü oluştururken iç denetim çalışmalarından yararlanmalıdır. Bu standartta iç denetim çalışmalarının denetimde nasıl ele alınacağı açıklanmıştır.

6.2.1. İç Denetimin Konusu ve Amaçları

İç denetimin konusu ve amaçları çok çeşitlidir ve kurumun büyüklüğü, yapısı ve yönetiminin ihtiyaçlarına bağlıdır. İç denetim genellikle aşağıda belirtilen faaliyetleri gerçekleştirir.

- i) Muhasebe ve iç kontrol sisteminin gözden geçirilmesi.
- ii) Finansal bilgilerin ve faaliyet bilgilerinin incelenmesi.
- iii) Faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği ile ekonominin gözden geçirilmesi.
- iv) Yasal düzenlemelere, diğer dış kurallara, yönetim politikalarına, talimatlara ve diğer iç kurallara uygunluğun gözden geçirilmesi.

6.2.2. Denetçi İle İç Denetim Arasındaki İlişki

İç denetimin rolü, yönetim tarafından belirlenir ve iç denetimin amaçları finansal tablolar hakkında bağımsız olarak rapor vermekle görevlendirilen denetçinin amacından

farklıdır. İç denetimin amaçları yönetimin taleplerine göre değişmektedir. Dış denetçinin temel kaygısı ise finansal tabloların maddi yanlışlıklar içerip içermediğidir. Bununla birlikte iç denetimde kullanılan bazı yöntemler, dış denetimin kullandığı yöntemlere benzer. Bu nedenle iç denetimin bazı unsurları, dış denetim işlemlerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesinde faydalı olabilir.

İç denetim, kurumun görevidir. Her ne kadar iç denetim biriminin özerk olması gerekse de iç denetçinin bağımsızlığının dış denetçinin bağımsızlığı ile aynı dereceye ulaşması beklenemez. Dış denetçi, denetim görüşü açıklanması için tek başına sorumluluk sahibidir ve bu sorumluluk iç denetimin yaptığı bir şeyin kullanılmasıyla azalmaz.

6.2.3. İç Denetim Hakkında Bilgi Toplama ve Ön Değerlendirme

Dış denetçi, denetimin planlanması ve etkin bir denetim yaklaşımı geliştirilmesi için iç denetim faaliyetleri hakkında yeteri kadar bilgi toplamalıdır.²⁶⁵

Etkin bir iç denetim, dış denetçi tarafından yapılan işlemlerin kapsamında bir azalma ve yapısında ve zamanlamasında bir değişiklik sağlar. Ancak bu durum, dış denetim faaliyetlerinin tamamıyla yok olması anlamına gelmez. Bazı durumlarda dış denetçi, yapılan iç denetim faaliyetlerini dikkate alarak, bu çalışmaların dış denetim işlemlerinde kullanılmamasına karar verebilir.

Denetimin planlanması sırasında, dış denetçi iç denetimin bir ön değerlendirmesini yapmalıdır.²⁶⁶ İç denetim fonksiyonu hakkında bir ön değerlendirme yapılırken dikkate alınan kriterler şunlardır.

- i) İç denetimin kurum içindeki konumu.
- ii) İç denetimin görev alanı.
- iii) İç denetim personelinin teknik yeterliliği.
- iv) İç denetim yapılırken gereken mesleki özenin gösterilip gösterilmediği.

²⁶⁴ ISAs-610.02

²⁶⁵ ISAs-610.09

²⁶⁶ ISAs-610.11

İç denetim çalışmalarının kullanılması planlanırken, dış denetçinin ilgili dönem için yapılan iç denetim planını dikkate alması ve mümkün olan en erken aşamada plan hakkında iç denetim birimi ile görüşme yapması gerekir. İç denetim çalışmalarının dış denetim planının belirlenmesinde bir faktör olarak ele alındığı yerlerde, iç denetim ile üst düzeyde mutabakat sağlanması arzu edilir.

Dönem içinde uygun aralıklarla toplantılar yapılarak iç denetim ile birlikte çalışma yapılması daha etkilidir. Dış denetçinin, iç denetim raporu ile ilgili konulara müdahale etmesi, gerektiğinde tavsiyelerde bulunması ve iç denetçinin dikkatini çeken ve dış denetçinin çalışmalarını etkileyebilen herhangi bir konuda iç denetçilere bilgi vermesi gerekir.

6.2.4. İç Denetim Çalışmalarının Test Edilmesi ve Değerlendirilmesi

Dış denetçi, iç denetim çalışmalarını kullanmayı tasarladığı zaman, dış denetimin amaçları için yapılan çalışmaların yeterliliği hakkında kanaat edinmek amacıyla bu çalışmaları test etmeli ve değerlendirmelidir.²⁶⁷

İç denetim çalışmalarının değerlendirilmesinde, çalışmanın konusu ve yeterliliği ile iç denetim için yapılan ön değerlendirmenin değişip değişmediği dikkate alınır. Bu değerlendirmede aşağıda belirtilen hususlara bakılır.

- i) Çalışmanın yeterli teknik eğitime sahip olan kişiler tarafından yapıp yapılmadığı.
- ii) Kanaatlere ulaşılmasında yeteri kadar uygun denetim kanıtının elde edilip edilmediği.
- iii) Ulaşılan kanaatlerin durumlara uygun olup olmadığı ve hazırlanan raporların yapılan çalışmaların sonuçları ile tutarlı olup olmadığı.
- iv) İç denetim tarafından açıklanan olağandışı hususların yada istisnai durumların çözülüp çözülmediği.

Kullanılan iç denetim çalışmalarının test edilmesinde; kullanılacak olan test işlemlerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamı, ilgilenilen alanların önemi ve riski, yapılan ön değerlendirme ve yapılan çalışmalar hakkında dış denetçi kanaati belirleyicidir. Dış denetçi, test edilen ve değerlendirilen iç denetim çalışmaları ile ilgili sonuçları kaydetmelidir.

²⁶⁷ ISAs-610.16

6.2.5. Türkiye’de İç Denetim Çalışmalarının Kullanılması

Ülkemizde kurumsallaşma ve profesyonelleşmenin yeterli düzeyde olmadığına daha öncede değinmiştik. Şirketlerin genel olarak aile şirketi yapısından kurtulamaması yetki ve görev dağılımında profesyonel kadroların oluşmasını zorlaştırmaktadır. Bu nedenle genellikle şirket yönetimleri belirli kişi yada grupların hakimiyeti altında yapılmaktadır. Bu durum iç denetim mekanizmasının oluşturulmasını da engellemektedir.

Ülkemizde genellikle TTK’nun hükümleri çerçevesinde oluşturulan bir denetim kurulu vardır. Ancak bu kurul genellikle yeterli olmayan kişiler tarafından oluşturulduğu için denetim kurulunun fonksiyonu sadece yasal bir kurul olma özelliğinden öteye geçememektedir. Bu şekilde oluşturulan bir kuruldaki iç denetimin tüm fonksiyonlarını yerine getirmesini beklemek mümkün değildir. Gerçi TTK bu kurulun görev, yetki ve sorumluluklarını belirtmiştir ama bu görev, yetki ve sorumluluklardan çoğu kurul üyelerinin haberi bile yoktur. Bu kuruldaki kişiler sadece genel kurulda okunmak üzere hazırlanan ve yönetim kurulunun ibra edilmesini sağlayan birkaç sayfalık bir raporu imzalarlar. Bu insanların raporu okumadan imzaladıkları bile görülebilir. Bu nedenle ISAs’nın belirttiği anlamda bu tür denetim kurullarından kanıt sağlanması mümkün değildir.

Kurumsallaşmayı sağlamış olan büyük işletmelerde ise durum biraz farklıdır. Çünkü bu tür işletmelerde genellikle bir teftiş kurulu bulunur ve iç denetimin bir çok fonksiyonunu yerine getirirler. Teftiş kurulları genellikle özerk bir statüye sahiptirler ve icra organının yaptıkları işlemleri denetlerler. Özerk statüye sahip olan kurullarda hazırlanan raporların yaptırım gücü de fazladır. Büyük işletmelerde bu tür kurulların bir başka fonksiyonu da üst düzey yönetici yetiştiren bir birim olmasıdır. ISAs’nın kapsamında belirtilen denetim kanıtları bu tür kurullardan kolaylıkla sağlanabilir. Ancak kanıtların denetimde kullanılabilirliği söz konusu kurulların yönetimden bağımsızlık derecesine, yani özerk statüde olup olmamasına paralel olarak değişebilir. 2499 Sayılı Yasa da bağımsız denetimde teftiş kurulu niteliğinde olan iç kontrol birimlerinden kanıt sağlanabileceğini ve bunların değerlendirilebileceğini ifade etmiştir. Söz konusu yasa TTK hükümleri çerçevesinde oluşturulan denetim kurullarının kanıt toplamada dikkate bile alınmayacağını belirtmiştir. Burada TTK’da yer alan ve fonksiyonu olmayan denetim kurullarının acaba neden hala ısrarla devam ettirildiği üzerinde düşünmek gerekir.

6.3. ISA – 620 : Uzman Çalışmalarının Kullanılması

"Uzman" terimi, muhasebe ve denetim dışındaki belirli bir alanda özel bir beceriye, bilgiye ve deneyime sahip olan kişiyi yada firmayı ifade etmektedir. Bu standartta uzman çalışmalarının nasıl ve hangi durumlarda kullanılacağı açıklanmıştır.

İşletme ile ilgili hususlarda denetçinin eğitimi ve deneyimi, genel olarak bilgili olmasına olanak tanır ama denetçinin bir sigorta uzmanı yada bir mühendis gibi bir başka mesleğin yada işin uygulamalarında çalışan nitelikli yada eğitilmiş bir kişinin uzmanlığına sahip olması beklenilemez. Uzman bir kişi, kurumun yada denetim firmasının bir personeli olabileceği gibi kurum yada denetim firması tarafından dışarıdan sözleşmeyle çalıştırılan bir kişi de olabilir.

Uzman tarafından yapılan bir çalışma kullanılırken, denetçi bu çalışmaların denetimin amaçları için uygunluğu hakkında yeteri kadar denetim kanıtı sağlamalıdır.²⁶⁸ Bir uzmanın çalışması kullanılırken, uzman kişinin yeteneği denetimde yardımcı olarak çalışan kişiye göre tercih edilir. Bu nedenle, denetçinin uzman kişinin çalışmaları ve bulguları ile ilgili işlemleri uygulaması gerekir.

6.3.1. Uzman Kullanma İhtiyacının Belirlenmesi

Denetim sırasında denetçinin uzman raporu, görüşü, değerlendirmesi yada ifadesi şeklinde denetim kanıtları elde etmesi gerekebilir. Uzman kullanılmasına ihtiyaç olup olmadığını belirlerken aşağıdaki hususlar dikkate alınır.

- i) Uzman çalışmasının finansal tablolar için önemi.
- ii) Uzman çalışmada ele alınan konunun yapısına ve karmaşıklığına dayanan yanlışlık riski.
- iii) Diğer uygun denetim kanıtlarının niteliği ve niceliği.

Denetçi uzman çalışmasının kullanılmasını planlarken, uzmanın mesleki yeterliliğini ve tarafsızlığını değerlendirmelidir.²⁶⁹ Bunun için uzman kişinin mesleki sertifikaları yada

²⁶⁸ ISAs-620.02

²⁶⁹ ISAs-620.08

lisansları hususlar araştırılır. Uzmanın ilgili alandaki deneyimi ve şöhretine bakılır. Uzmanın tarafsızlığı değerlendirilirken, riskin azalması için uzmanın dışarıdan olması tercih edilir.

6.3.2. Uzman Çalışmasının Konusu ve Değerlendirilmesi

Denetçinin, denetimin amaçları açısından uzman çalışmasının amaca cevap verdiği konusunda yeteri kadar uygun denetim kanıtı elde etmesi gerekir.²⁷⁰ Denetim kanıtları çoğunlukla kurum tarafından uzmana verilen yazılı talimatların gözden geçirilmesi yoluyla elde edilebilir. Uzmana verilen yazılı talimatların olmadığı yerlerde, denetçinin denetim kanıtı elde etmek için uzman ile doğrudan bağlantı kurması gerekebilir.

Denetçi, finansal tablolar hakkındaki kanaati ile ilgili denetim kanıtı olarak, uzman çalışmasının uygunluğunu değerlendirmelidir.²⁷¹ Bu durum, uzmanın bulgularının finansal tablolarda gereği gibi yer alıp almadığının ve denetçi görüşünü destekleyip desteklemediğinin değerlendirilmesini gerektirir. Bu değerlendirme yapılırken kullanılan veri kaynaklarına, kullanılan metotların ve varsayımların bir önceki dönemde kullanılan metotlarla ve varsayımlarla tutarlılığına ve diğer denetim işlemlerinin sonuçlarına bakılarak yapılır.

Kullanılan metotların ve varsayımların sorumluluğu uzmana aittir. Denetçi, ilgili konu hakkında uzman ile aynı düzeyde bir bilgiye sahip değildir ve bu nedenle uzmanın kullandığı metotlara ve varsayımlara karşı çıkamaz. Bununla beraber, denetçinin işletme ile ilgili bilgilerini ve diğer denetim sonuçlarını esas alarak kullanılan metotlar ve varsayımlar hakkında bir kanaat elde etmesi mümkündür.

Uzman çalışmaları yeteri kadar uygun denetim kanıtı sağlamıyorsa yada sonuçlar diğer denetim kanıtları ile tutarlı değilse, denetçinin kurum ve uzman ile görüşmesi, ilave işlemler uygulaması, bir başka uzmanı görevlendirmesi yada denetçi raporunu değiştirmesi gerekebilir.²⁷²

²⁷⁰ ISAs-620.11

²⁷¹ ISAs-620.12

²⁷² ISAs-620.15

6.3.3. Denetçi Raporunda Uzman Çalışmasına Atıf Yapılması

Uzman çalışmalarının sonucunda denetçi raporu bir değişiklik yapılmamışsa, denetçi raporunda uzman çalışmasından bahsedilmemelidir.²⁷³ Raporda uzman çalışmasına atıf yapılması halinde, denetçi görüşünün niteliği yada sorumluluk paylaşımı konusunda yanlış anlaşılmaya neden olunabilir.

Uzman çalışmasının sonucunda denetçi raporunu bir değişiklik yapılmışsa, değişikliğin yapısının açıklanması ve uzman çalışmasının referans alınması uygun olabilir. Böyle durumlarda önce uzmanın izni alınmalı, izin verilmezse ve referansın kullanılması gerekiyorsa yasal yollara başvurulmalıdır.

6.3.4. Türkiye’de Uzman Çalışmasının Kullanılması

Ülkemizde bağımsız denetim kuruluşları sahip bulundukları organizasyon, personel veya mesleki uzmanlıkları ile sonuçlandıramayacakları bir bağımsız denetim hizmetini üstlenemezler. Bağımsız denetim hizmeti sırasında kuruluş dışındaki uzman kişilerden görüş alınması ve ek araştırma yaptırılması bağımsız denetim kuruluşunun yeterli organizasyona sahip bulunmadığı veya denetçinin yeterli uzmanlığa sahip olmadığı anlamına gelmez. Bu ifadeden de anlaşılacağı üzere ülkemizde denetimde uzman çalıştırılmasının yada onlardan görüş alınmasının bir sakıncası yoktur. Bu yönü ile ülkemiz uygulaması ISAs ile çelişmemektedir. Ancak ülkemizde uzman çalışmasının nasıl değerlendirileceği ve bu çalışmaların nasıl referans olarak kullanılacağı belirtilmemiştir. Bu nedenle uzman çalışmaları genellikle denetçinin bilgi ve deneyimi çerçevesinde denetimde dikkate alınmaktadır.

Konunun bir başka yönü denetimin maliyetidir. Şayet denetimde bir uzman görüşüne ihtiyaç varsa bu durum ya bir uzmanın istihdamını gerektirecek yada dışarıdan bir uzmandan görüş alınmasına gidilecektir. Her iki durumda da denetimin maliyeti artacaktır. Ülkemizde denetim firmaları arasında haksız rekabet yaşanmaktadır. Bu rekabet nedeniyle sıkıntıya düşen firmalar, denetim maliyetini artıran hususu genellikle dikkate almadan denetim yapmaktadırlar. Sonuçta uzman görüşüne ihtiyaç olan bir çok denetim gereği gibi yapılmamakta, denetimin kalitesi azalmaktadır.

7. DENETİMİN SONUÇLARI VE RAPORLAMA

Bu bölümde denetim raporlarının şekilsel ayrıntıları ve denetçi görüşü şekilleri, finansal tabloların karşılaştırılması hakkında denetim raporu verilirken dikkat edilecek hususlar ve denetim raporlarının yer aldığı diğer bilgiler konusunda açıklamalar almaktadır. Bu bölümde yer alan standartların kodu ve isimleri aşağıdaki gibidir.

700 Finansal Tablolar Hakkındaki Denetçi Raporu

710 Finansal Tabloların Karşılaştırılması

720 Denetlenmiş Finansal Tabloları Kapsayan Diğer Bilgiler

7.1. ISA – 700 : Finansal Tablolar Hakkındaki Denetçi Raporu

Denetçi raporu, bir bütün olarak ele alınan finansal tablolar hakkında açık bir görüşün yazılı açıklamasını içerir.²⁷⁴ Bu görüşün açıklanması için denetçi elde edilen denetim kanıtlarından yararlanır. Denetim kanıtlarından yararlanırken finansal tabloların Uluslararası Muhasebe Standartları, ulusal standartlar ve uygulamalara göre kabul edilen bir finansal raporlama çerçevesine²⁷⁵ göre hazırlanıp hazırlanmadığı dikkate alınır. Bu arada finansal tabloların yasal düzenlemelere uygunluğun da gözden geçirilmesi gerekebilir. Bu standartta denetim raporunun temel unsurları ve denetçi görüşü şekilleri konusu ele alınmıştır.

7.1.1. Denetçi Raporunun Temel Unsurları

Denetçi raporunun kullanıcıların kolay anlamasını sağlamak için tek düze bir format içinde olması arzu edilir ve genellikle aşağıdaki bölümlerden oluşur.

- i) Başlık.
- ii) Hitap edilen kişi yada makam.
- iii) Açılış yada giriş paragrafı.
- iv) Konu paragrafı.
- v) Görüş paragrafı.

²⁷³ ISAs-620.16

²⁷⁴ ISAs-700.04

²⁷⁵ Denetimde ve denetim benzeri görevlerdeki uluslararası standartların çerçevesi, diğer yetkili birimleri ve finansal raporlama çerçevelerini de tanımlamaktadır. Bu üçüncü tip çerçeveye göre yapılan raporlama şekli ISA-Özel Amaçlı Denetim Anlaşmaları'nda açıklanmıştır.

- vi) Raporun tarihi.
- vii) Denetçinin adresi.
- viii) Denetçinin imzası.

Denetçi raporu, uygun bir başlığa sahip olmalıdır.²⁷⁶ Başlıkta kurum çalışanları, yönetim kurulu yada diğer birimler tarafından hazırlanan raporlardan ayırmak için “Bağımsız Denetçi” teriminin kullanılması uygun olabilir.

Rapor, uygun bir kişiye hitap etmelidir.²⁷⁷ Genellikle denetlenen kurumun ortaklarına yada yönetim kuruluna hitap edilir.

Raporda, denetlenen kurumun finansal tabloları, finansal tabloların kapsadığı dönemi ve tarihini içerecek şekilde açıkça tanımlanır.²⁷⁸ Ayrıca finansal tabloların hazırlanmasının yönetimin sorumluluğunda²⁷⁹ olduğu ve denetçinin sorumluluğunun finansal tablolar hakkında görüş açıklanması olduğu belirtilir.²⁸⁰ Çünkü, finansal tablolar yönetimin yaptıklarının bir göstergesidir.

Denetçi raporunda; denetimin ISAs'na, ulusal standartlara veya uygulamalara göre yürütüldüğü ifade edilerek denetimin konusu açıklanmalıdır.²⁸¹ Denetimin konusu, koşulların gerektirdiği denetim işlemlerinin yapılması için denetçinin olanaklarını ifade eder. Raporun kullanıcıları denetimin ilgili standartlara yada uygulamalara göre gerçekleştirildiğine güvenmek ister. Bunun nedenle aksi ifade edilmedikçe uygulanan denetim standartlarının, ilgili ülkedeki denetim standartlarını yada uygulamalarını gösterdiği varsayılır.

Raporda, finansal tablolarda maddi yanlışlıklar olup olmadığı hakkında makul güvence sağlamak için denetimin planlandığı ve yapıldığı ifade edilir.²⁸² Ayrıca denetimde kullanılan testlerin esasları, kullanılan muhasebe ilkelerine ilişkin değerlendirmeler, yönetim

²⁷⁶ ISAs-700.06

²⁷⁷ ISAs-700.07

²⁷⁸ ISAs-700.08

²⁷⁹ Yönetimin finansal tablolar hakkındaki sorumluluğu, her ülkede yasal duruma göre değişebilir.

²⁸⁰ ISAs-700.09

²⁸¹ ISAs-700.12

²⁸² ISAs-700.13

tarafından yapılan tahminlere ilişkin değerlendirmeler ve bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin değerlendirmeler açıklanır. Rapor, denetimin görüşü için makul bir temel sağladığını belirten bir cümleyi de içermelidir.²⁸³

Denetçi raporu, finansal tablolar hakkında açık bir şekilde denetçi görüşünü ifade etmelidir.²⁸⁴ Denetçi görüşünü açıklamak için değişik terimler kullanılabilir. Örneğin, finansal tabloların doğru ve dürüst bir görünüm verdiği yada tüm önemli yönleriyle finansal tabloların doğru olduğu şeklinde bir ifade kullanılabilir.

Uygulanan finansal raporlama çerçevesi, dürüstlük ilkesi dikkate alınarak ve ilgili yerel düzenlemelere uyularak Uluslararası Muhasebe Standartları, mesleki birimler tarafından yayınlanan kurallar ve bir ülke içindeki genel uygulamaların geliştirilmesi yoluyla belirlenmektedir. Dürüstlük, denetçi görüşünün dayandığı temel çerçevedir. Bu nedenle finansal tabloların Uluslararası Muhasebe Standartları yada ulusal standartlara göre hazırlandığını belirten kelimeler kullanılabilir. Ayrıca, finansal tabloların ilgili yasa ve yönetmelikler tarafından belirtilen diğer icaplara uyup uymadığını da belirtilir. Finansal tabloların hangi ülkenin muhasebe ilkelerine göre hazırlandığının açıkça belirli olmadığı yerlerde ilgili ülke açıklanmalıdır.²⁸⁵ Bu ifade tarzı, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe ilkelerinin kullanıcılar tarafından daha iyi anlaşılmasına yardımcı olur. Bir başka ülke­deki kullanıcılar için hazırlanan finansal tablolar raporlanırken, denetçinin tabloların hazırlandığı yerdeki ülkenin muhasebe ilkelerini ve finansal tablolarda uygun açıklamaların yapıp yapılmadığını dikkate alması gerekir.

Raporun tarihi, denetimin tamamlandığı tarihtir.²⁸⁶ Rapor tarihi, bu tarihe kadar oluşan işlemlerin ve olayların ve bunların finansal tablolardaki etkilerinin denetçi tarafından dikkate alındığını gösterir. Denetçinin sorumluluğu yönetim tarafından hazırlanan ve sunulan finansal tablolar hakkında rapor verilmesi olduğundan, rapor tarihi olarak finansal tabloların yönetim tarafından imzalanıp onaylandığı tarihten daha erken bir tarih verilmemelidir.²⁸⁷

²⁸³ ISAs-700.15

²⁸⁴ ISAs-700.17

²⁸⁵ ISAs-700.22

²⁸⁶ ISAs-700.23

²⁸⁷ ISAs-700.24

Raporda, denetimden sorumlu olan denetçinin bulunduğu ve genellikle şehir olarak belirtilen bir yerin adı yer almalıdır.²⁸⁸ Son olarak rapor; denetim firması adına, sorumlu personelin adına yada her ikisinin adına uygun bir şekilde imzalanmalıdır.²⁸⁹ Denetim firmasının denetimden sorumlu olduğu varsayıldığı için denetçi raporu genellikle firma adına imzalanır.

7.1.2. Denetçi Raporu

Denetçi, kullanılan finansal raporlama çerçevesine göre finansal tabloların doğru ve dürüst bir görünüm verdiği sonucuna ulaştığı zaman *Olumlu Görüş* açıklar.²⁹⁰ Olumlu görüş, muhasebe ilkelerindeki yada uygulama metotlarındaki herhangi bir değişikliğin ve bu değişikliklerin etkilerinin finansal tablolarda gereği gibi açıklandığını ve belirtildiğini de dolaylı olarak gösterir.

Aşağıda, yukarıdaki paragraflarda açıklanan temel unsurlar birleştirilerek tam bir denetçi raporu örneği gösterilmiştir. Söz konusu örnek olumlu bir görüşü içermektedir.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

ABC ŞİRKETİ YÖNETİM KURULU'NA

ABC Şirketinin 31 Aralık 19X1 tarihli bilançosunu, ilgili döneme ait gelir tablosunu ve sona eren yıl itibarıyla nakit akışlarını bir bütün olarak denetlemiş bulunmaktayız. Bu tabloların hazırlanması sorumluluğu şirket yönetimine aittir. Bizim sorumluluğumuz denetime esas alınan bu tablolar hakkında bir görüşün açıklanmasıdır.

Yapılan denetim, Uluslararası Denetim Standartlarına (yada ilgili ulusal standartlar veya uygulamalar referans verilebilir) göre gerçekleştirilmiştir. Bu standartlar, finansal tablolarda maddi yanlışlıklar olup olmadığı hakkında makul bir güvence sağlamak için, yaptığımız denetimin planlanmasını ve icra edilmesini gerektirir. Denetim, finansal tablolardaki miktarları ve açıklamaları destekleyen kanıtların, incelemelerin ve yapılan testlerin esaslarını içermektedir. Denetim ayrıca, finansal tablolarda görülenlerin bir bütün

²⁸⁸ ISAs-700.25

²⁸⁹ ISAs-700.26

²⁹⁰ ISAs-700.27

olarak değerlendirilmesi kadar, kullanılan muhasebe ilkelerinin ve yönetim tarafından yapılan muhasebe tahminlerinin değerlendirilmesini de içermektedir. Görüşümüz açısından yaptığımız denetimin makul bir temel sağladığına inanmaktayız.

Görüşümüze göre finansal tablolar, Şirketin 31 Aralık 19X1 tarihli finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını ve sona eren yıl için nakit akışlarını Uluslararası Muhasebe Standartlarına göre (ve ilgili yasa ve düzenlemelere uygun olarak) doğru ve dürüst bir şekilde göstermektedir.

DENETÇİ

Tarih

Adres

7.1.3. Denetçi Görüşleri

Raporun içeriğinde ve şeklinde bir tek düzelik olması, bu raporların kullanıcılar tarafından anlaşılmasına destek olacaktır. Bu nedenle, olumlu görüş açıklamak için kullanılan ifade biçimi, raporda diğer görüşlerin açıklanması halinde, görüşe ilişkin sözcükleri kapsayacak şekilde düzeltilir.

Bazı durumlarda finansal tabloları etkileyen bir hususa dikkat çekmek için, konunun daha geniş olarak ele alındığı ve finansal tabloların dipnotlarında yer alan bir hususun vurgulandığı bir paragraf eklenerek rapor şekli değiştirilebilir. Söz konusu hususun denetçi görüşünü etkilemediği durumlarda, bu hususa dikkat çeken vurgulama paragrafının görüş paragrafından sonra yer alması tercih edilir ve genellikle denetçi görüşünün üzerinde durulan hususla ilgili olarak sınırlandırılmadığı ifade edilir. Örneğin, işletmenin sürekliliğine ilişkin bir belirsizlik varsa, denetçi raporu bu belirsizliği vurgulayan bir paragraf eklenerek değiştirilmelidir. Buradaki belirsizlik, kurumun doğrudan kontrolü altında olmayan fakat finansal tabloları etkileyen gelecekteki faaliyetlere ve olaylara bağlı olan sonuçlarla ilgili bir konudur. Süreklilik sorunu yada önemli belirsizliklerle ilgili bir vurgulama paragrafının ilave edilmesi, denetçinin söz konusu sorunlarla ilgili raporlama sorumluluğunu karşılamak için genellikle yeterlidir. Bununla beraber denetçi, bu sorunların vurgulandığı bir paragrafı eklemek suretiyle raporun değiştirilmesi yerine, görüş bildirmekten kaçınmanın daha uygun olduğunu düşünebilir. Denetçi, finansal tabloları etkilemeyen hususları raporlamak için,

tercihen görüş paragrafindan sonra bir vurgulama paragrafı kullanarak yine denetçi raporunu değiştirebilir.

Bazı durumlarda denetçinin vurgulama paragrafı ile raporunu değiştirmesi yeterli olmayabilir. Çünkü bazı olaylar denetçinin görüşünü değiştirmesine yada görüş açıklamasına engel olabilir. Böyle durumlarda denetçi olumlu görüş açıklayamaz. Örneğin, denetçinin çalışması konusunda bir sınırlama bulunması halinde ve seçilen muhasebe politikaları, uygulama metotları yada finansal tablo açıklamalarının yeterliliği konusunda yönetim ile bir uyumsuzluk bulunması halinde denetçi olumlu görüş açıklayamaz. İlk durum, denetçiyi şartlı görüşe yada görüş bildirmekten kaçınmaya, ikinci durum ise şartlı görüşe yada olumsuz bir görüşe götürür.

Teklif edilen anlaşmanın bir koşulu olarak ortaya çıkan sınırlama denetçiyi görüş bildirmekten kaçınmaya götürüyorsa, yasal bir zorunluluk olmadıkça denetçi böyle bir sınırlı anlaşmayı bir denetim anlaşması olarak kabul etmeyecektir. Ayrıca, sınırlama denetçinin yasal görevleri üzerindeki hakkını ihlal ediyorsa, yasalarla görevlendirilen bir denetçi de olsa böyle bir denetim anlaşmasını kabul etmeyecektir.

Konu sınırlaması, bazen mevcut koşullar nedeniyle ortaya çıkabilir. Bu sınırlama, denetçinin kurumun muhasebe kayıtlarının yetersiz olduğuna yada arzuladığı bir denetim işlemini gerçekleştirmeye olanak bulunmadığına inandığı zaman da ortaya çıkabilir. Bu durumlarda, denetçi olumlu görüşü desteklemek için yeteri kadar uygun denetim kanıtı elde etmeye yönelik olarak alternatif işlemleri gerçekleştirmeyi deneyecektir.

Denetçinin çalışma konusunda şartlı görüş yada görüş bildirmekten kaçınma görüşü açıklanmasını gerektiren bir sınırlama bulunduğu zaman, denetçi raporu varolan sınırlamayı açıklamalı ve finansal tablolarda sınırlamanın olmaması halinde yapılması gerekli olan muhtemel düzeltmeleri göstermelidir.²⁹¹

Denetçi, seçilen muhasebe politikalarının kabul edilebilirliği, uygulama metotları yada finansal tablolardaki açıklamaların yeterliliği gibi hususlar hakkında yönetim ile aynı

²⁹¹ ISAs-700.43

düşüncede olmayabilir. Yönetim ile yaşanan anlaşmazlıklar finansal tablolar için önemli ise denetçi şartlı görüş yada olumsuz görüş açıklamalıdır.²⁹²

Yönetim ile anlaşmazlığın etkisi yada konusundaki sınırlama olumsuz görüşün yada görüş bildirmekten kaçınmanın gerektirdiği kadar önemli ve yaygın değilse ve denetçi olumlu görüş açıklanması kanaatinde değilse, *Şartlı Görüş* açıklanmalıdır.²⁹³ Denetçinin yeteri kadar uygun denetim kanıtı elde etmeye olanağı olmadığı zaman, konudaki sınırlamanın etkisi önemli ve yaygın olduğu zaman ve bu nedenle finansal tablolar hakkında bir görüş açıklaması mümkün olmadığı zaman, *Görüş Bildirmekten Kaçınma* görüşü açıklanmalıdır.²⁹⁴

Denetçi, finansal tabloların eksik yada yanıltmaları açıklamak için yeterli olmadığı kanaatine vardığı zaman ve yönetim ile yaşanan anlaşmazlığın etkisi finansal tablolar için önemli ve yaygın olduğu zaman, *Olumsuz Görüş* açıklamalıdır.²⁹⁵

Denetçi, olumlu görüş dışında bir görüşü açıkladığı zaman, açıklanan görüşün gerçek sebeplerini ve bunun finansal tablolardaki etkilerini raporda açıklamalıdır.²⁹⁶ Bu bilgiler genellikle, denetçi görüşünden önceki bir paragrafta yada paragraflarda açıklanır. Konu finansal tablolardaki dipnotlarda yer alsa bile, raporda daha geniş olarak ele alınmalıdır.

7.1.4. Türkiye’de Denetim Raporu ve Denetçi Görüşü Şekilleri

Ülkemizde 1992 yılında yayınlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile "Tek Düzen Muhasebe Sistemi" ortaya konulmuş ve 1994 yılı başından itibaren zorunlu bir uygulama haline gelmiştir. Söz konusu tebliğde uyulması gereken muhasebe ilkeleri ile standart bir hesap planı ve tip finansal tablolar bulunmaktadır. Diğer bir ifade ile işletmelerin yayınlayacakları mali tablolar ile kullanacakları hesap planı standart bir hale gelmiştir. Bu tebliğ ile muhasebe sistemlerinde bir anlam ve kavram birliği sağlanması amaçlanmıştır.

²⁹² ISAs-700.45

²⁹³ ISAs-700.37

²⁹⁴ ISAs-700.38

²⁹⁵ ISAs-700.39

²⁹⁶ ISAs-700.40

Genel olarak bu sistem uluslararası normlar esas alınarak ortaya konulmuş ise de ülkemize has bazı durumlar nedeniyle bu normların dışına çıkıldığı da olmuştur. Hesap planında özellikle devletin vergi alma yaklaşımı göze çarpmaktadır. Muhasebenin vergi yasalarından ve diğer ilgili yasalardan etkilenmesi doğal bir sonuçtur. Ancak söz konusu yasal düzenlemelerin uluslararası normlarla yada birbiri ile çelişkili olduğu durumlarda bilinmektedir. Örneğin ülkedeki enflasyon oranının belirli bir rakamı aşması halinde enflasyon muhasebesinin uygulanması uluslararası bir standarttır. Fakat ülkemizde son 25 senedir hiperenflasyon yaşanmasına rağmen, sadece kısmi enflasyon muhasebesi uygulamalarına izin verilmektedir.

Gerek denetim raporlarında ve gerekse tasdik raporlarında denetçi yada YMM işletmenin finansal durumunun gerçeği yansıttığını belirtir. Enflasyon muhasebesinin uygulanmadığı yüksek enflasyon ortamlarında, mali tabloların işletmelerin gerçek durumlarını yansıttığını açıklamak ne derece doğru bir yaklaşımdır? Bu tür örneklerin sayısını artırmak mümkündür.

Sık sık personel yenileyen ve sık sık politika değiştiren işletmelerin mali tablolarının tutarlılık ilkesinden uzaklaşması riski vardır. Bir işletmenin mali tablolarına bakarak o işletmeyi zaman süzgecinden geçirmek mümkün olamamaktadır. Özellikle iyi organize olamamış, kalifiye personel istihdam etmeyen ve özellikle aile şirketi hüviyetini sıkı bir şekilde koruyan işletmelerde bu sıkıntılar daha çok yaşanmaktadır.

Tek düzen muhasebe sistemine göre mali tablolar dipnotları ve ekleri ile birlikte bir bütündür ve mali tabloların anlaşılabilmesi için bu bütünlük korunmalıdır. Meslek uygulayıcılarında dipnotların gereksiz olduğu gibi bir kanaat yaygındır. Bunu yayınlanan mali tablolardan çıkarmak mümkündür. Çünkü yayınlanan mali tablolarda yasal bir zorunluluk olmadıkça dipnotlara yer verilmemektedir. Özellikle 3568 Sayılı Yasa kapsamındaki mali tablolarda dipnot uygulaması yaygın değildir.

Standart raporlar yayınlanması okuyucuda bir kavram birliği sağlanması açısından belki gereklidir. Ancak raporların standartlaşması içeriğin kavranmasına engel olmamalıdır. Raporlar özellikle firmaya ait genel bilgilerin detaylarını, sektör içindeki yerini, büyüme potansiyelini, yönetim politikalarını ve görünebilir gelecekteki hedeflerini de içerecek kapsamda olmalıdır.

Ülkemizdeki uygulamalara bakıldığında bu tür raporlar sadece yıllık faaliyet raporu olarak yayınlanmaktadır. Kanaatimizce bu bilgilerin raporlarda yer alması karar verici durumunda olan kişilere daha yararlı olur. 3568 Sayılı Yasa kapsamındaki tasdik işlemlerinde iletişim araçlarının sayısı, muhasebe defterlerine ait noter tasdik bilgileri, kullanılan fatura sayısı gibi karar verici durumunda olan kişileri belki de hiç ilgilendirmeyen bilgilere yer verilmektedir. Çünkü rapor dispozisyonunda bu bilgilerin verilmesi zorunlu tutulmuştur. Gerçi usûl yönünden uygunluğa önem vermesi anlayışla karşılanabilir. Ama bu uygulamaya önem verilmesi daha önemli bilgilerin atlanmasını gerektirmez. Devlet, defter tasdik bilgilerini ilgili noterden zaten almaktadır. Bu bilginin YMM raporunda yer almasının acaba ne gibi bir faydası vardır? Burada verilen örneklerin sayısını artırmak mümkündür.

2499 Sayılı Yasada denetim raporunun içinde yer alan hususlar, ISAs'nda belirtilen hususlara paralel niteliktedir. Ancak ülkemizde sürekli ve özel denetimlerde kullanılan bağımsız denetim raporlama formu ile sınırlı denetimlerde kullanılan bağımsız denetim raporlama formu birbirinden farklı şekillerde tespit edilmiştir. Raporlarda genel olarak olumlu, olumsuz, şartlı görüş veya görüş bildirmekten kaçınma görüşü açıklanır. Mevzuatımız gerek raporlama formatı açısından gerekse açıklanan denetçi görüşleri açısından da ISAs'na uygundur. Ülkemizde ayrıca hangi hallerde hangi görüşün açıklanacağını sınırları da belirlenmiştir.

Konuya raporlamanın şekli açısından baktığımızda herhangi bir sorun görülmemektedir. Ancak raporların kapsamı ve yapılan denetimlerin niteliği açısından baktığımızda ortada bir sorun olmadığını söylemek mümkün değildir. Sermaye Piyasası Kuruluna intikal eden denetçi raporlarına bakıldığında raporların genellikle olumlu görüşle sonuçlandığı görülmektedir. İç denetim fonksiyonunun çok az kullanıldığı, muhasebe sisteminin genellikle beyanname vermek üzere kurulduğu, kurumsallaşmanın çok yetersiz olduğu ve denetim oranının çok düşük seviyelerde kaldığı bir ülkede bağımsız denetim raporlarının genellikle olumlu görüşle sonuçlanması ilginç bir durumu göstermektedir. Bu durumu iki farklı açıdan yorumlayabiliriz. Bunlardan ilki yapılan denetimlerin kalitesizliği ve sadece şekilsel anlamda denetim olmasıdır. İkincisi ise bağımsız denetçiler görüş açıklama sorumluluklarına ilave olarak finansal tablolarda düzenleyici ve düzeltici olma sorumluluğunu da yüklenmişlerdir. Kanımızca birinci görüş ağırlık kazanmaktadır. Yapılan denetimlerin tümüne bir genelleme yapmakta doğru değildir ama sonuç olarak ülkemizde yapılan denetimlerde kalitenin düşük olduğunu söyleyebiliriz.

Bu yasanın bizce en büyük eksikliklerinden birisi yapılan denetimlere güvenilmesidir. Denetim firmalarının biraz üzerine gidilse bu güvenin ne kadar boş olduğu görülecektir. Yasa bu görevi kural olarak denetim yaptıran firmaya yüklemiştir. Ancak ilgili firma denetimi yasal zorunluluk nedeniyle yaptırdığı için bu konudaki hakkını savunmamaktadır. SPK tarafından yapılan denetimler ise etkinlik sağlamada yetersiz kalmaktadır.

Uluslararası Denetim Standartlarında dört çeşit denetçi görüşünden bahsedilmiş ve görüşlerin açıklanacağı durumlar ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Standartlarda belirtilen denetçi görüşleri şu şekildedir.

- i) Olumlu görüş.
- ii) Şartlı görüş.
- iii) Olumsuz görüş.
- iv) Görüş bildirmekten kaçınma şeklindeki görüş.

2499 Sayılı Yasa kapsamındaki bağımsız denetimler hem nitelik yönünden hem de içeriği bakımından Uluslararası Denetim Standartlarında belirtilen raporlara benzemektedir. Ancak 2499 Sayılı Yasa sadece bağımsız denetim işlemlerini kapsamına almıştır. Uluslararası Denetim Standartlarında yer alan denetim benzeri hizmetler 2499 Sayılı Yasada düzenlenmemiştir. Bunun yerine yapılan denetim işlemleri üçe ayrılmış ve denetçi raporları bu ayrıma göre şekillenmiştir. 2499 Sayılı Yasada yapılan ayırım aşağıdaki gibidir.

- i) Sürekli denetim raporu.
- ii) Sınırlı denetim raporu.
- iii) Özel denetim raporu

2499 Sayılı Yasa, denetçi görüşünü Uluslararası Denetim Standartlarında belirtilen şekilde sınıflandırmıştır ve her bir denetçi görüşüne ilişkin standart rapor örneklerini vermiştir.

7.2. ISA – 710 : Finansal Tabloların Karşılaştırılması

Bu standartta birbirinden farklı yapıda ve şekilde olan finansal tabloların karşılaştırılmasında denetçinin dikkat edeceği hususlar açıklanmıştır. Burada bahsedilen karşılaştırma özet finansal tablolar ile denetlenen finansal tablolar arasındaki karşılaştırma değildir.

Denetçi denetim yaparken denetlenen finansal tablolar ile ilgili olan finansal raporlama yapısının karşılaştırılıp karşılaştırılmayacağını belirlemelidir.²⁹⁷ Finansal raporlama yapısının ülkeden ülkeye farklı olması nedeniyle, her ülkede farklı biçimde raporlanan finansal bilgilerin karşılaştırılması sonucu doğacaktır. Bu karşılaştırmalar genellikle iki açıdan ele alınır.

i) Şekilsel Uygunluk; önceki dönem bilgilerinin, cari dönem bilgilerinin bir parçası olarak ele alınması ve cari dönem bilgileri ile ilişki kurularak okunması.

ii) Karşılaştırmalı Finansal Tablolar; önceki dönem bilgilerinin, cari dönem bilgileri ile karşılaştırılması, ancak cari dönem bilgilerinin bir parçası olarak ele alınmaması.

Karşılaştırmalar finansal raporlama yapısı ile uygunluğu gösterir. Yukarıdaki iki durumda denetim raporu farklıdır. Şekilsel uygunlukta denetim raporu yalnızca cari dönem finansal tablolarını esas alır. Karşılaştırmalı finansal tablolarda denetim raporu hem cari dönemin hem de önceki dönemin finansal tablolarını esas alır.

7.2.1. Şekilsel Uygunluk

Bu tür karşılaştırmalarda denetçinin sorumluluğu, finansal tabloların şekilsel açıdan finansal raporlama yapısının koşullarına uygunluğu hakkında denetim kanıtı elde edilmesidir.²⁹⁸ Şekilsel uygunluk için yapılan denetim işlemlerinin büyüklüğü, cari dönem denetimi için yapılan işlemlerden önemli ölçüde az olacaktır ve yalnızca şekli uygunluğun raporlanması ve uygunluğun sınıflandırılması ile sınırlıdır. Bu durum denetçinin aşağıdaki hususları değerlendirmesini gerektirir.

i) Şekilsel uygunluk için kullanılan muhasebe politikalarının cari dönem ile tutarlı olup olmadığı yada uygun düzeltmelerin veya açıklamaların yapılıp yapılmadığı.

ii) Şekilsel uygunluğun önceki dönemde gösterilen bilgilerle tutarlı olup olmadığı yada uygun düzeltmelerin veya açıklamaların yapılıp yapılmadığı.

Önceki dönem finansal tablolarının bir başka denetçi tarafından denetlenmiş olması halinde yada denetlenmemiş olması halinde, yeni gelen denetçi öncelikle şekilsel uygunluğu

²⁹⁷ ISAs-710.02

²⁹⁸ ISAs-710.06

değerlendirir. Cari dönem denetimini yaparken denetçi şekilsel uygunlukta yanlışlık olduğunun farkına varırsa, koşullara uygun olan ilave işlemlerin yapılması gerekir.

Şekilsel uygunluk açısından bir karşılaştırma yapılmış olsa bile, denetçi görüşü cari dönem hakkında olduğu için raporda karşılaştırmalar hakkında özel bir bilgi yer almamalıdır. Denetçi raporunda sadece aşağıdaki hususlar yer alır.

i) Önceki dönem denetçi raporu şartlı görüş, görüş bildirmekten kaçınma görüşü yada olumsuz görüş içeriyorsa, cari dönem raporunda bu husus bir açıklama olarak yer alır.

ii) Önceki dönem denetçi raporu şartlı görüş, görüş bildirmekten kaçınma görüşü yada olumsuz görüş içeriyorsa ve durum ilgili finansal tablolarda açıklanmışsa, cari dönem raporunda bir açıklama yapılmaz. Bununla beraber söz konusu durum cari dönem için önemliyse cari dönem denetçi raporuna bir vurgulama paragrafı ilave edilebilir.

iii) Cari dönem denetimi yapılırken önceki dönem finansal tablolarında yer alan önemli bir yanlışlığın farkına varılırsa, yayınlanmış olan önceki dönem raporu değiştirilemez. Böyle durumlarda denetçi sonradan ortaya çıkan olaylarla ilgili standartta belirtilen yolu izlemelidir.

7.2.2. Karşılaştırmalı Finansal Tablolar

Karşılaştırmalı finansal tablolarda denetçinin sorumluluğu, karşılaştırılan finansal tabloların finansal raporlama yapısının koşullarına uygunluğu hakkında denetim kanıtı elde edilmesidir.²⁹⁹ Bu durum denetçinin aşağıdaki hususları değerlendirmesini gerektirir.

i) Önceki dönem muhasebe politikalarının cari dönem ile tutarlı olup olmadığı yada uygun düzeltmelerin veya açıklamaların yapıp yapılmadığı.

ii) Önceki dönemde yer alan rakamlarla, önceki dönem miktar ve açıklamalarının tutarlı olup olmadığı yada uygun düzeltmelerin veya açıklamaların yapıp yapılmadığı.

Önceki dönem finansal tablolarının bir başka denetçi tarafından denetlenmiş olması halinde yada denetlenmemiş olması halinde, yeni gelen denetçi öncelikle yukarıda belirtilen uygunluğu değerlendirir. Cari dönem denetimini yaparken denetçi rakamlarda yanlışlık olduğunun farkına varırsa, koşullara uygun olan ilave işlemlerin yapılması gerekir.

²⁹⁹ ISAs-710.20

Finansal tablolar karşılaştırmalı olarak gösterildiği zaman, denetçi her iki dönem hakkında ayrı ayrı görüş açıkladığı için, raporda karşılaştırmalar hakkında özel bir bilgi yer almalıdır.³⁰⁰ Her iki dönem finansal tabloları hakkında denetçi raporu düzenleneceği için, denetçi şartlı görüş, olumsuz görüş, görüş bildirmekten kaçınma görüşü yada her iki dönem finansal tabloları için rapora bir vurgulama paragrafı ekleyerek görüş açıklayabilir. Cari dönemle bağlantılı olarak önceki dönem finansal tabloları hakkında bir görüş açıklanmışsa ve açıklanan görüş önceki dönem denetim raporunda açıklanan görüşten farklı ise, denetçi görüşünün farklı olmasının nedenlerini bir vurgulama paragrafı ile açıklamalıdır.³⁰¹ Cari dönem denetimi süresince önceki dönem finansal tablolarını etkileyen durumların yada olayların farkına varılırsa bu paragrafın önemi daha da artar.

Bu durumlarda önceki dönem finansal tabloları bir başka denetçi tarafından denetlenmişse, önceki denetçi cari dönem denetçisi ile birlikte önceki dönem hakkındaki raporunu yeniden yayınlatabilir yada yeni denetçi başkası tarafından denetlenmiş olan önceki dönem finansal tabloları hakkında raporunda bir açıklama yapmalıdır. Bu raporda önceki dönemin bir başka denetçi tarafından denetlendiği, daha önce yayınlanan rapordaki görüşün türü, rapor bir değişiklik içeriyorsa bunun sebepleri ve diğer denetçinin yayınladığı raporun tarihi açıklanır.

Cari dönem finansal tabloları denetlenirken, denetçi önceki dönem finansal tablolarını etkileyen yanlışlıkların yada belirli olağanüstü durumların farkına varabilir. Bu durumlarda denetçi sorun olan hususları yönetim ile görüşmeli, önceki denetçi ile bağlantı kurmalı ve önceki dönem finansal tablolarının yeniden düzenlenmesini önermelidir. Önceki denetçi bunu kabul ederse yukarıdaki paragrafta açıklanan yol izlenmelidir. Şayet öneri reddedilirse denetçi finansal tabloları yeniden düzenlemeden önce raporunun giriş paragrafında önceki dönemi denetleyen denetçiyi belirtmelidir. Ayrıca yaptığı düzeltmeleri raporun dipnotlarında açıklamalıdır.

³⁰⁰ ISAs-710.24

³⁰¹ ISAs-710.25

Önceki dönem finansal tabloları denetlenmemişse, denetçi bu durumu raporunda açıklamalıdır.³⁰² Bu açıklama denetçinin cari dönemin açılışındaki verilerin uygun bir şekilde düzeltilmesi gereğini ortadan kaldırmaz.

Denetlenmemiş önceki yıl verilerinde yanlışlıklar olduğunun belirlenmesi durumunda, denetçi önceki dönem verilerinin düzeltilmesini yönetimden ister, şayet yönetim bu isteği reddederse denetçi raporu uygun bir şekilde değiştirilir.³⁰³

7.2.3. Türkiye’de Karşılaştırmalı Finansal Tablolar

Ülkemizde son yıllarda finansal tablolar karşılaştırmalı olarak bir önceki dönemin verileriyle beraber yayınlanmaktadır. Bu uygulamada özellikle 2499 Sayılı Yasanın ve Tek Düzen Muhasebe Sisteminin etkisi büyüktür. Ülkemizde muhasebede kullanılan hesaplarda bir dil ve anlam birliği sağlanmıştır.

Finansal tabloların karşılaştırmalı olarak yayınlanması kurum faaliyeti hakkında daha önemli ip uçları verir. Bu tabloları okuyanlar işletmenin bir yıl içerisinde başladığı noktayı ve geldiği noktayı görürler. Ancak bu veriler gerçekleşmiş ve geride kalmış verilerdir. Bu tablolara geleceğe yönelik proforma tabloların eklenmesi daha mükemmel sonuç elde edilmesini sağlayacaktır. Ancak henüz ülkemizde geleceğe yönelik finansal tablolar yayınlanmamaktadır.

Standart finansal tabloların karşılaştırılmasını iki açıdan ele almaktadır. Bunlardan ilki şekilsel uygunluk, ikincisi ise rakamsal uygunluktur. Ülkemizde tek tip finansal tablo formatı olduğu için şekilsel uygunluk açısından herhangi bir sorun yoktur. Ancak şekilsel uygunluğu sadece finansal tabloların biçimi açısından ele almak doğru değildir. Uygulanan muhasebe politikalarının cari dönem politikaları ile tutarlı olması gerekir.

Ülkemizde esas olarak bir döneme ait finansal tablolar denetlenir. Dolayısıyla denetçinin önceki dönem verilerini denetlemesi söz konusu değildir. Ancak standart karşılaştırmalı finansal tabloların denetiminde bir anlamda denetçiye önceki dönem verilerini de değerlendirme sorumluluğu yüklemiş ve bu verilerde yanlışlık olması halinde yapılacak işlemleri açıklamıştır. Bu yönü ile standardın kapsamı ülkemiz uygulamalarından farklıdır.

³⁰² ISAs-710.30

³⁰³ ISAs-710.31

Ülkemizde finansal tablolara karşılaştırmalı olarak yayınlanmaktadır ama bir önceki döneme ilişkin herhangi bir işlem yapılması söz konusu değildir. Ülkemizdeki rapor formatında uygulanan muhasebe politikaları açısından bir karşılaştırma söz konusudur ve bu politikaların birbiriyle tutarlı olması istenir. Muhasebe politikalarında yapılan bir değişiklik ve bunun finansal tablolara etkisi dipnotlarda açıklanır.

Ülkemiz uygulamalarında bir önceki dönem verilerinde yanlışlık olması halinde denetimde yapılacak işlemler belirtilmemiştir. Böyle durumlarda genellikle yapılan işlem cari dönemde önceki döneme ait bir yanlışlıklar belirtilmesi ve bunların düzeltilip düzeltilmediği araştırılmasıdır. Ancak yapılan bu işlemlerinde cari dönem denetiminin bir parçası olduğu düşünülür. Oysa standart bir önceki dönem finansal tablolarına ve denetçi raporuna müdahale imkanı tanımaktadır. Bu yönü ile ülkemizdeki uygulama tamamen farklı bir özellik taşımaktadır.

7.3. ISA – 720 : Denetlenmiş Finansal Tabloları Kapsayan Diğer Bilgiler

Bu standartta denetim raporunun yer aldığı diğer ilgiler konusunda açıklamalar yapılmıştır. Denetlenen kurumlar genellikle yıllık olarak bir faaliyet raporu yayınlarlar. Yayınlanan bu faaliyet raporlarında denetlenmiş finansal tablolarda yer alır. Ayrıca, menkul kıymet ihracındaki fiyat tekliflerinde (izahname) olduğu gibi yıllık raporlar dışındaki diğer belgelerde de denetlenmiş finansal tablolar kullanılabilir. Bu nedenle denetçi, denetlenen finansal tabloların yer aldığı diğer bilgilerdeki önemli tutarsızlıkları belirlemek için bu tür bilgileri de okumalıdır.³⁰⁴

Diğer bilgiler; yönetim tarafından hazırlanan faaliyet raporunu, finansal özetleri, dikkati çeken hususları, çalışma verilerini, planlanan sermaye harcamalarını, finansal oranları, çalışanların ve yöneticilerin isimlerini ve bazı üç aylık verileri kapsamaktadır. Denetlenen finansal tablolarda yer alan bilgiler ile diğer bilgiler arasında çelişki olduğu zaman önemli bir tutarsızlık var demektir. Bu tutarsızlık, mevcut denetim kanıtlarına göre ortaya çıkan denetim sonucu hakkında şüphe doğmasına neden olabilir.

Bazı durumlarda, sözleşmelere diğer bilgiler hakkında özel bir rapor verilmesi için yükümlülük konulabilir. Bunun dışında denetçinin diğer bilgiler hakkında böyle bir

³⁰⁴ ISAs-720.02

yükümlülüğü yoktur. Ancak denetlenen finansal tabloların kredibilitesi diğer bilgilerle tutarsızlık olması halinde yıkılabileceği için, denetçinin finansal tablolar hakkında bir rapor yayınlanırken diğer bilgilere de dikkatini vermesi gerekir.

Diğer bilgiler hakkında özel bir rapor verilmesi halinde, denetçinin sorumluluğu yerel düzenlemeler ve mesleki standartlar vasıtasıyla belirlenir. Bu sorumluluklar, diğer bilgilerin gözden geçirilmesini de kapsayacağından, denetçinin yüzeysel denetim anlayışları için gösterilen yolu izlemesi gerekir.

7.3.1. Diğer Bilgilere Ulaşma

Denetçinin yıllık raporlarda yer alan diğer bilgileri dikkate alabilmesi için, bu bilgilere zamanında ulaşması gereklidir. Bu nedenle, denetçi raporu tarihinden daha önce bu bilgileri elde etmek için denetçinin kurum ile uygun anlaşmaları yapması gereklidir.

Denetçi diğer bilgileri yorumlarken maddi bir tutarsızlık tespit ederse, denetlenen finansal tabloların yada diğer bilgilerin düzeltilmesi gerekip gerekmediğini de saptamalıdır.³⁰⁵ Denetlenen finansal tablolarda bir düzeltme gerekiyorsa ve kurum düzeltme yapılmasını reddediyorsa, denetçi şartlı görüş yada olumsuz görüş açıklamalıdır.³⁰⁶ Diğer bilgilerde bir düzeltme gerekiyorsa ve kurum düzeltme yapılmasını reddediyorsa, denetçi, raporunda tutarsızlığın önemini açıklayan bir vurgulama paragrafına yer vermelidir.³⁰⁷ Tutarsızlığın önemine göre denetçinin raporunun yayınlanmaması yada anlaşmadan geri çekilme şeklinde bir tedbir alması gerekebilir.

7.3.2. Diğer Bilgilerdeki Önemli Tutarsızlıklar

Denetçi, diğer bilgilerde gerçeğin önemli oranda yanlış ifade edildiğini fark ederse, kurum yönetimi ile bu hususu görüşmelidir.³⁰⁸ Burada denetçinin diğer bilgilerin doğruluğunu ve yönetimin yanıtlarını değerlendirme olanağı olmayabilir. Denetçi gerçeğin yanlış bir

³⁰⁵ ISAs-720.11

³⁰⁶ ISAs-720.12

³⁰⁷ ISAs-720.13

³⁰⁸ ISAs-720.16

şekilde ifade edildiği kanaatini taşıyorsa, yönetimden hukukçularla görüşülmesini istemeli ve verilen önerileri dikkate almalıdır.³⁰⁹

Şayet yönetim diğer bilgilerde düzeltme yapılmasını reddediyorsa, denetçinin durumu yazılı olarak kurum yönetimi içinde en üst makama bildirmesi gerekebilir.

7.3.3. Denetçi Raporu Tarihinden Sonra Diğer Bilgilerin Kullanılması

Denetçi raporu tarihinden önce diğer bilgiler kullanılmaya elverişli değilse, maddi tutarsızlıklar belirledikten sonra mümkün olan en erken zamanda diğer bilgiler gözden geçirilmelidir. Burada bir tutarsızlık yada önemli bir yanlışlık belirlenirse, denetlenen finansal tabloların yada diğer bilgilerin tekrar gözden geçirilip düzeltilmesi gerekip gerekmediği saptanmalıdır. Denetlenen finansal tabloların düzeltilmesi gerekiyorsa, ISA "Sonradan Ortaya Çıkan Olaylar" da gösterilen yolun izlenmesi gerekir.

Diğer bilgilerin düzeltilmesi gerekiyorsa ve kurum düzeltmeyi kabul etmişse, mevcut koşullar altında gereken işlemler yapılacaktır. Bu işlemler, daha önce yayınlanan finansal tabloların geri alınması ve denetçi raporunun ve diğer bilgilerin düzeltilerek tekrar bilgi verilmesi gibi işlemleri kapsar. Diğer bilgilerin düzeltilmesini kurum reddediyorsa, denetçinin durumu yazılı olarak kurumun yönetimi içinde en üst makama bildirmesi gerekir.

7.3.4. Türkiye’de Diğer Bilgilerin Dikkate Alınması

Ülkemizde TTK hükümlerine göre şirketler genel kurullarını sonraki dönemin ilk üç ayı içinde yapmak zorundadırlar. TTK’nda böyle bir zorunluluk olmasına rağmen, genel kurulun yapılmaması yada geç yapılmasının cezai bir müeyyidesi olmadığı için zaman zaman genel kurul tarihleri ileriki tarihlere sarkmaktadır. Bu durum bir döneme ilişkin rapor veren bir denetçinin verdiği raporun kullanıldığı diğer bilgileri takip etme olanağını zorlaştırır yada ortadan kaldırır.

2499 Sayılı Yasa kapsamında olan kurumlarda bağımsız denetim raporunun özeti, Türk Ticaret Kanunu’nun 362’inci maddesi uyarınca, ilgili bulunduğu yıla ilişkin mali tablo ve raporların görüşüleceği genel kurul toplantısından en az on beş gün önce pay sahiplerinin emrine hazır bulundurulur ve genel kurulda okunur. Kurulun ilgili tebliğleri uyarınca ve süresi

³⁰⁹ ISAs-720.17

içinde ilanı gereken mali tablo ve raporlarla birlikte yayımlanarak kamuya duyurulur. Bağımsız denetim raporunun bir örneği aynı süre içinde müşteri tarafından Kurula gönderilir. Ayrıca yayınlanan yıllık raporlarda denetlenen finansal tablolar yer almaktadır. Bağımsız denetim kuruluşları görüş bildirdikleri mali tabloların aynen ilan edilip edilmediğini izlemek zorundadırlar.

Mevzuatta bu hükümler olmasına rağmen uygulamada denetçinin raporun okunması ve faaliyet raporlarında yer alan finansal bilgilerin rapordaki bilgilere uygunluğunu değerlendirmesi söz konusu değildir. Uygulamada faaliyet raporunda ayrı, vergi beyannamelerinde ayrı, SPK'a gönderilenlerde ayrı olmak üzere birkaç farklı finansal tablo yayınlandığı sıklıkla görülmektedir. Kimse bu tabloları karşılaştırmadığı içinde uygulamada halen bir karmaşa devam etmektedir.

Bu standart ise denetçiye denetlenen finansal tabloların yer aldığı diğer bilgileri elde etme ve izleme sorumluluğu yüklemiştir. Bu nedenle standardın hükümleri ile ülkemizdeki uygulama farklı bir yapıdadır. Bu farklılık mevzuattaki yetersizlikten değil, yaptırımlardaki yetersizliklerden kaynaklanmaktadır.

8. ÖZEL ALANLAR

Bu bölümde özel amaçlı denetim anlaşmaları ile beklenen finansal bilgilerin incelenmesine yönelik denetim anlaşmaları konusunda açıklamalar yapılmıştır. Burada yer alan standartların kodları ve isimleri şu şekildedir.

800 Özel Amaçlı Denetim Anlaşmalarında Denetçi Raporu

810 Beklenen Finansal Bilgilerin İncelenmesi

8.1. ISA - 800 : Özel Amaçlı Denetim Anlaşmalarında Denetçi Raporu

Bu ISA'nda özel bir amaç için düzenlenen finansal tabloların denetimi konusu ele alınmıştır. Finansal tabloların Uluslararası Muhasebe Standartları ve ulusal standartlar dışında ayrıntılı bir finansal raporlama çerçevesine göre hazırlanması gerekebilir yada finansal tablolardaki belirli hesaplar, hesapların unsurları yada finansal tablodaki belirli kalemler hakkında rapor verilmesi gerekebilir. Sözleşmeye bağlı bazı anlaşmalara uyulması hakkında raporlar istenebilir. Benzer şekilde özet finansal tablolar hakkında rapor gerekebilir.

Denetçi görüşünün açıklanmasını esas alan özel amaçlı denetim anlaşmalarında, denetçi denetim süresince elde edilen denetim kanıtlarını değerlendirir ve inceler. Ulaştığı kanaate göre raporda açık bir görüşü yazılı olarak belirtilir.³¹⁰

Özel amaçlı denetim anlaşmalarında çalışmanın yapısı, zamanlaması ve kapsamı koşullara göre farklı olacaktır. Bu nedenle özel amaçlı denetim anlaşması yapılmadan önce, denetçinin anlaşmanın gerçek yapısı, yayınlanan raporun şekli ve içeriği ile ilgili olarak müşteri ile mutabakat sağlandığından emin olması gerekir.³¹¹

Denetim çalışması planlanırken denetçinin raporlanan bilgilerin kullanılma amacını ve raporu kimlerin kullanacağını açık bir şekilde anlaması gerekir. Raporun istenmeyen amaçlar için kullanılması olasılığından kaçınmak için raporun hazırlanmasında, dağıtımında ve kullanılmasında konulan sınırlamalar raporda açıkça gösterilebilir.

Özet finansal tablolar hakkında hazırlanan özel amaçlı denetim raporu dışında kalan raporlarda daha önce belirtilen raporlama formatına uyulur. Ancak finansal bilgilerin devlete, mütevellilere, sigortacılara ve benzer diğer kurumlara verilmesi durumunda, denetçi raporu için, farklı zorunlu bir şekil bulunabilir. Zorunlu şekilli raporlarda bu standartta belirtilen icaplara uyulmayabilir. Böyle durumlarda denetçi zorunlu şekle tabi olan rapordaki ifade tarzını esas alarak, farklı bir ifade tarzıyla bu standardın icaplarına uymak için gereken değişiklikleri yapmalıdır.³¹²

8.1.1. Finansal Tabloların Standartlar Dışında Bir Muhasebe Çerçevesine Göre Hazırlanması Durumunda Raporlama

Ayrıntılı bir muhasebe çerçevesi, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan kriterlerin kümesinden oluşur. Finansal tablolar, bu çerçeveye göre özel bir amaç için hazırlanabilir. Bu tür finansal tablolar aşağıda belirtilen amaçlar için hazırlanabilir.

- i) Vergi beyannamelerinin hazırlanmasında kullanılması.
- ii) Muhasebenin nakit tahsilatları ve tediyeleyeri esas alması.
- iii) Yetkili bir kamu biriminin hükümleri olarak finansal raporlama yapılması.

³¹⁰ ISAs-800.02

³¹¹ ISAs-800.03

Söz konusu çerçeveye göre hazırlanan finansal tablolar hakkındaki denetçi raporunda, kullanılan muhasebe çerçevesini gösteren bir ifade yer almalıdır. Burada denetçi görüşü, finansal tabloların tüm maddi yönleriyle kullanılan muhasebe çerçevesine göre hazırlanıp hazırlanmadığını ifade etmelidir.³¹³

Finansal tabloların başlığında yada bir not olarak, bu tabloların Uluslararası Muhasebe Standartlarına yada ulusal standartlara göre hazırlanmadığı belirgin bir şekilde belirtilmiş olmalıdır. Örneğin, vergi yasalarına göre hazırlanan bir finansal tabloya "Gelir Tablosu - Gelir Vergisi Esasına Göre" şeklinde isim verilebilir. Şayet başlık koymak uygun değilse yada muhasebe çerçevesinin açıklanması yeterli değilse, denetçi raporunun bu açıklamayı yapacak şekilde değiştirilmesi gerekir.³¹⁴

8.1.2. Finansal Tabloların Bir Bölümü Hakkındaki Raporlar

Bazı durumlarda finansal tabloların bir yada birkaç bölümü hakkında bir görüş açıklanması gerekebilir. Örneğin, alacak hesapları, stoklar, maddi duran varlıklar yada vergi karşılıkları gibi kalemler hakkında bir rapor yayınlanması söz konusu olabilir. Böyle durumlarda, finansal tablolarının denetimi ile bağlantılı olarak yada ayrı olarak sözleşme yapılabilir. Ancak bu tür anlaşmalar bir bütün olarak finansal tablolar hakkında bir raporun yazılması sonucunu doğurmaz. Bu nedenle, denetçi yalnızca denetlenen bölümün kullanılan muhasebe çerçevesine göre hazırlanıp hazırlanmadığı ile ilgili görüş açıklar.

Finansal tablolardaki hesapların çoğu birbiri ile ilgilidir. Örneğin, satışlar ile ticari alacaklar ve stoklar ile satıcılara borçlar birbiri ile bağlantılıdır. Bu nedenle, finansal tablolardaki bir bölüm hakkında rapor verilirken denetimin amacının tek başına dikkate alması mümkün olmayacak, diğer finansal bilgilerin de incelenmesi gerekecektir. Bu nedenle anlaşmanın konusu saptanırken, birbiri ile ilgisi olan kalemler ve bu kalemleri önemli ölçüde etkileyen açıklamalar dikkate alınmalıdır.³¹⁵ Burada önemlilik kavramının göreceli düzeyi öne çıkar. Sonuç olarak, tüm finansal tablolar hakkında bir rapor yazılması ile bağlantılı olarak

³¹² ISAs-800.06

³¹³ ISAs-800.10

³¹⁴ ISAs-800.11

³¹⁵ ISAs-800.13

belirli bir bölüm denetlenmiş ise denetçinin incelemesi genel denetimde yapılandan genellikle daha geniş olacaktır.

Finansal tabloların bir bölümü hakkındaki denetçi raporunun, finansal tabloların tümü hakkındaki rapordan ayırmak için ilgili bölümün kurumun finansal tablolarından ayrı raporlanması yerinde bir uygulama olacaktır. Ayrıca bu raporlarda kullanılan muhasebe çerçevesini açıkça belirten bir ifade yer almalıdır. Denetçi görüşü, finansal tabloların ilgili bölümünün tüm önemli yönleriyle kullanılan muhasebe çerçevesine göre hazırlanıp hazırlanmadığını ifade etmelidir.³¹⁶

Finansal tabloların bütünü hakkında olumsuz görüş yada görüş bildirmekten kaçınma görüşü verildiği zaman, bu bölümler finansal tabloların bütününe oluşturulması ile ilgili olarak geniş yer kaplamıyorsa denetçi yalnızca finansal tabloların ilgili bölümü hakkında rapor verebilir.³¹⁷ Bunun dışında bir şeyin yapılması finansal tabloların bütünü hakkındaki rapora gölge düşürebilir.

8.1.3. Anlaşmalara Uyulması Hakkındaki Raporlar

İş sözleşmeleri yada borçlanma anlaşmaları gibi anlaşmaların hükümlerine, kurumun uyduğunun tespiti hakkında denetçiden rapor istenebilir. Bu anlaşmalar genellikle faizlerin ödenmesi, daha önceden belirlenen finansal oranların korunması, kâr payı ödemelerinin sınırlandırılması ve gayrimenkul satış kazançlarının kullanılması gibi hususları kapsayan sözleşmelerdir. Bu tür sözleşmeler hakkındaki denetim sözleşmeleri, sadece anlaşmanın bütün yönleri denetçinin mesleki yetki konusu içinde, muhasebe ve finansal hususlarla ilgili olduğu zaman üstlenilmelidir.³¹⁸ Bununla beraber, sözleşmenin bazı bölümleri denetçinin uzmanlığı dışında kaldığı zaman denetçi bir uzman çalışmasının kullanılmasını dikkate alabilir.

Rapor, denetçi görüşü olarak kurumun anlaşmanın hükümlerine uyup uymadığını ifade etmelidir.³¹⁹

³¹⁶ ISAs-800.16

³¹⁷ ISAs-800.17

³¹⁸ ISAs-800.19

³¹⁹ ISAs-800.20

8.1.4. Özet Finansal Tablolar Hakkındaki Raporlar

Bir kurum, kullanıcı grupları bilgilendirmek amacıyla denetlenmiş finansal tablolarını özetlenmiş finansal tablolar olarak hazırlayabilir. Özet finansal tabloların türetildiği finansal tablolar hakkında bir denetim görüşü açıklamadıkça özet finansal tablolar hakkında rapor yazılmamalıdır.³²⁰

Özet finansal tablolar denetlenmiş yıllık finansal tablolara göre çok daha az ayrıntıyı gösterir. Bu nedenle, bu tabloların özet bilgilerin yapısını açık olarak göstermesi ve kurumun durumunun daha iyi anlaşılması için özet finansal tabloların denetlenmiş finansal tablolar ile bağlantı kurularak okunması gerekir.

Özet finansal tablolara kendisinin türetildiği denetlenmiş finansal tabloları saptamak için uygun bir şekilde başlık verilmesi gereklidir. Özet finansal tablolar, denetlenmiş yıllık finansal tablolardaki tüm bilgileri içermez. Bu nedenle özet finansal tablolar hakkında bir görüş açıklarken, denetçi "doğru ve dürüst şekilde göstermektedir" yada "tüm önemli hususlarıyla açık bir şekilde görünmektedir" gibi terimler kullanamaz.

Özet finansal tablolara ilişkin denetçi raporunda diğer unsurların yanı sıra, özet finansal tabloların türetildiği denetlenmiş finansal tablolara ve buna ait denetçi görüşüne atıf yapılır. Sonuçta özet finansal tablolardaki bilgilerin denetlenmiş ayrıntılı finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı hakkında bir görüşün belirtilir.

8.1.5. Türkiye’de Özel Amaçlı Denetim Raporları

Ülkemizde 3568 Sayılı Yasa kapsamında yapılan tasdik işlemleri, standartta belirtilen özel amaçlı denetim raporlarına uymaktadır. Çünkü 3568 Sayılı Yasa kapsamında yapılan tasdik işlemlerinin hemen hemen tümü özel bir amaç taşır ve genellikle vergi matrahının doğrulanmasına yönelik çalışmalardır. Bu raporlar bazen birden fazla amaca da hizmet verebilir. Örneğin yeniden değerlendirme işlemlerinin tasdik edilmesine ilişkin rapor, hem amortisman hesapları nedeniyle vergi matrahının tespitinde, hem de sermaye artışlarında kullanılabilir. Tasdik işlemine tabi olan işlemlerin sayısı her geçen gün daha da artmaktadır.

³²⁰ ISAs-800.21

Ülkemizde tasdik işlemleri, bağımsız denetimden ayrı olarak düzenlenmiş farklı bir disiplindir. Her ne kadar bağımsız denetçilerde aranılan özellikler ile 3568 Sayılı Yasa kapsamındaki meslek mensupları arasında bağlantı kurulmuş ise de çalışmanın niteliği ve raporlama şekli tamamen farklıdır. 3568 Sayılı Yasa ile bir anlamda vergi denetiminin ve uygunluk denetiminin özelleştirildiğini söyleyebiliriz. 2499 Sayılı Yasa kapsamındaki denetim ise faaliyet denetimidir.

Denetim ile ilişkili olarak farklı disiplinler bulunması bazen çatışmalara neden olmakta, bu disiplinlerin başında yer alan kurumlar arasında işbirliği tam anlamıyla sağlanamamaktadır. Bu nedenle bu disiplinlerin birleştirilerek tek bir çatı altında toplanması, yayınlanacak standartların tüm disiplinlere yol gösterici nitelikte olması şarttır. Farklı olan hususlar standartların ayrıntısında çözülebilir. Nitekim ISAs'nın yapısı bu niteliktedir. Standartlarda sadece denetim konusu düzenlenmemiş, farklı nitelikte olan alanlar için ayrı ayrı standartlar oluşturulmuştur. Böylece denetim standartlarında bütünlük sağlanmıştır. Ülkemiz uygulamalarının standartlardan farklı olduğu en temel nokta bu farklılaşmadır.

8.2. ISA – 810 : Beklenen Finansal Bilgilerin İncelenmesi

Bu standartta kurumun beklenen finansal bilgilerinin incelenmesi üzerine yapılan denetim anlaşmaları ve denetçi raporu konusunda açıklamalar yapılmıştır. Beklenen finansal bilgiler, kurumun gelecekte meydana gelebilecek olayları ve muhtemel faaliyetleri hakkında varsayımlara dayanan finansal bilgilerini ifade eder. Bu bilgiler yapısında yüksek derecede sübjektiflik taşır ve onların hazırlanması önemli ölçüde kanaat kullanılmasını gerektirir. Beklenen finansal bilgiler; tahminler yada izdüşümler şeklinde yada her ikisinin bir kombinasyonu şeklinde olabilir.

Beklenen finansal bilgiler hakkında görüş açıklanması için denetçinin aşağıdaki hususlar hakkında yeteri kadar denetim kanıtı elde etmesi gerekir.³²¹

- i) Yönetimin tahminlerine dayanan beklenen finansal bilgilerin mantıksız olup olmadığı ve ortaya konan varsayımların bilginin amaçları ile tutarlı olup olmadığı.
- ii) Beklenen finansal bilgilerin varsayımlara uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı.

³²¹ ISAs-810.02

iii) Beklenen finansal bilgilerin gereği gibi sunulup sunulmadığı ve tüm maddi varsayımların tahmin yada hipotezli varsayım olduğunu gösterecek bir açıklamanın yapılıp yapılmadığı.

iv) Beklenen finansal bilgilerin, gerçekleşmiş olan finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı.

Tahmin, yönetimin olmasını beklediği faaliyetlerle ilgili olarak varsayımlara dayanan finansal bilgilerin hazırlanmasını ifade eder. İzdüşümde ise gerçekleşmesi mutlak olarak beklenmeyen gelecekteki olaylar ve yönetim faaliyetleri hakkında senaryolar ortaya konulur. Bazı durumlarda tahmin ve izdüşümler bir arada kullanılır. Bu bilgiler, beklenen olaylar yada faaliyetler meydana gelirse bilgilerin hazırlandığı tarihten itibaren doğabilecek muhtemel sonuçları göstermektedir (ya olursa senaryosu).

Beklenen finansal bilgiler, finansal tabloların tümünü yada bir bölümünü kapsayabilir. Bu bilgiler genellikle;

i) Olası bir sermaye yatırımının değerlendirilmesine yardımcı olması için bir iç yönetim programı olarak.

ii) Gelecekteki beklentiler hakkında potansiyel yatırımcılara bilgi sağlamak amacıyla.

iii) Ortaklara, kamu idarelerine ve diğer ilgili olan kişilere bilgi sağlamak amacıyla hazırlanan yıllık raporlar olarak.

iv) Borç verenleri bilgilendirmek amacıyla örneğin nakit akış tahminlerini içeren bir belge olarak hazırlanırlar.

Beklenen finansal bilgilerin hazırlanması ve sunulması sorumluluğu yönetime aittir. Denetçi, beklenen finansal bilgilerin kredibilitesini artırmak için rapor verirken, bu bilgileri incelemeyi ve bu bilgilerin üçüncü kişilerin kullanımı yada dahili amaçlar için hazırlanıp hazırlanmadığını dikkate alır.

8.2.1. Beklenen Finansal Bilgiler İle İlgili Olarak Denetçinin Sağladığı Güvence

Beklenen finansal bilgiler henüz meydana gelmemiş olan ve belki de hiç oluşmayacak olan olaylar ve faaliyetlerle ilişkilidir. Beklenen finansal bilgilerin dayandığı varsayımları destekleyen kanıtlar elde edilirken, kanıtlar kendi kendini geleceğe yönlendirir. Beklenen finansal bilgilerin yapısındaki belirsizlik, bu bilgilere ait kanıtları gerçekleştirmiş

finansal bilgilerin denetiminde elde edilen kanıtlardan ayırır. Bu nedenle denetçi, beklenen finansal bilgilerde gösterilen sonuçlara ulaşıp ulaşamayacağı hakkında bir görüş açıklamak durumunda değildir. Ayrıca, varsayımların tutarlı olduğuna ilişkin olumlu bir görüşün açıklanması için denetçinin yeterli bir kanaat elde etmesi zor olacağından, bu varsayımların değerlendirilmesinde belirli türdeki kanıtlar kullanılabilir. Bu nedenle, yönetimin ortaya koyduğu varsayımların uygunluğu raporlanırken denetçi yalnızca ılımlı bir güvence sağlar. Bununla beraber, denetçinin yeterli kanaate ulaşmışsa, varsayımlarla ilgili olarak olumlu güvence açıklaması engellenemez.

8.2.2. Sözleşmenin Kabulü

Beklenen finansal bilgilerin incelenmesi sözleşmesinin kabul edilmesinden önce, denetçi diğer hususların yanı sıra bilgilerin kullanılma amacını, bilgilerin dağıtılıp dağıtılmayacağını, varsayımların yapısını, bilgilerde yer alan unsurları ve bilgilerin kapsadığı dönemi dikkate alır. Varsayımlar açık bir şekilde gerçekçi olmadığı zaman yada denetçi tasarlanan kullanma amacı için beklenen finansal bilgilerin uygun olmadığına inandığı zaman sözleşmeyi kabul etmemeli yada sözleşmeden geri çekilmelidir.³²²

8.2.3. Ticari Bilgiler

Beklenen finansal bilgilere ilişkin varsayımların değerlendirilmesi için, denetçinin yeterli düzeyde ticari bilgisi elde etmesi gerekir.³²³ Ayrıca beklenen finansal bilgilerin hazırlanması sırasında kurumun yaptığı işlemler de gözden geçirilmelidir. Bunun için aşağıda yer alan hususlara dikkat edilir.

- i) Beklenen finansal bilgilerin hazırlanması için kullanılan sistem ve beklenen finansal bilgileri hazırlayan kişilerin uzmanlığı ve deneyimi.
- ii) Yönetimin varsayımlarını desteklemek için kurum tarafından hazırlanan belgelerin yapısı.
- iii) Kullanılan istatistiksel, matematiksel ve bilgisayar destekli tekniklerin kapsamı.
- iv) Önceki dönemlerde hazırlanan beklenen finansal bilgilerin doğruluğu ve önemli sapmaların nedenleri.

³²² ISAs-810.11

Denetçi, kurumun gerçekleşmiş finansal bilgilerinin doğruluğu hakkındaki güvencenin ölçüsünü dikkate almalıdır.³²⁴ Bunun için denetçinin kurumun gerçekleşmiş finansal bilgileri elde etmesi gerekir. Burada gerçekleşmiş bilgilerin denetlenip denetlenmediğinin ve kabul edilen muhasebe ilkelerinin beklenen finansal bilgilerin hazırlanmasında kullanılıp kullanılmadığının tespit edilmesi gerekir. Şayet, önceki dönem gerçekleşen finansal bilgiler hakkındaki denetim raporu olumlu görüş dışında bir görüş taşıyorsa yada kurum yeni bir safhanın başlatılması aşamasında ise, denetçi çevredeki bilgileri ve beklenen finansal bilgilerin incelenmesi üzerindeki etkiyi dikkate alacaktır.

8.2.4. Beklenen Finansal Bilgilerin Kapsadığı Dönem

Denetçi, beklenen finansal bilgilerin kapsadığı zaman periyodunu dikkate almalıdır. Varsayımlar daha çok tahmin niteliğinde olduğundan kapsanan dönemin uzunluğu artarsa, yönetimin bir tahmin yapması olanağı azalır. Dönem uzunluğu, yönetimin varsayımlar için makul bir temele sahip olduğu zamanın ötesine geçemez. Dönem uzunluğunun değerlendirilmesinde denetçi aşağıda belirtilen faktörleri dikkate alır.

- i) Faaliyet devir hızı. Örneğin, büyük bir inşaat projesinde projeyi tamamlamak için gereken zaman kapsanan dönemi uzatabilir.
- ii) Varsayımların güvenilirlik düzeyi. Örneğin, kurum yeni bir ürünü piyasaya sürmeye başlıyorsa beklenen dönem uzunluğu kısa olabilir ve haftalar yada aylar şeklinde küçük parçalara bölünebilir.
- iii) Kullanıcıların ihtiyaçları. Örneğin, beklenen finansal bilgiler bir borcun geri ödemeleri için yeterli fon oluşturulması amacıyla hazırlanabilir.

8.2.5. Beklenen Finansal Bilgilerin İncelenmesi İşlemleri

İnceleme işlemlerinin yapısını, zamanlamasını ve kapsamını belirlerken aşağıdaki hususlara dikkat edilir.³²⁵

- i) Maddi yanlışlık olasılığı.
- ii) Önceki dönemlerde bu konuda yapılan sözleşmelerden elde edilen bilgiler.

³²³ ISAs-810.13

³²⁴ ISAs-810.14

³²⁵ ISAs-810.17

- iii) Beklenen finansal bilgilerin hazırlanması ile ilgili olarak yönetimin beceri ve yeteneği.
- iv) Yönetimin kanaatinden etkilenen beklenen finansal bilgilerin ölçüsü.
- v) Elde edilen verilerin ışığında sağlanan yeterlilik ve güvence.

Denetçi, yönetimin tahminlerini destekleyen kanıtların kaynaklarını ve güvenilirliğini değerlendirir. Bunun için yeteri kadar uygun kanıtlar, gerçekleşmiş bilgilerin ışığında dahili yada harici kaynaklardan elde edilir. Hipotezli varsayımlar kullanıldığı zaman, denetçi bu varsayımların tüm önemli yönlerinin ele alınıp alınmadığını dikkate alır. Örneğin, satışlar kurumun cari üretim kapasitesinin ötesinde bir büyüme gösteriyorsa, beklenen finansal bilgilerin ilave üretim kapasitesi için gereken yatırımı yada beklenen satışların karşılanması için fason üretim gibi alternatif maliyetleri içermesi gerekir.

Hipotezli varsayımları destekleyen kanıtlar elde edilmiş olsa bile, denetçinin bu kanıtların beklenen finansal bilgilerin amacı ile tutarlı olduğu konusunda ve onların gerçekçi olduğu konusunda tatmin olması gerekir.

Cari dönemin herhangi bir parçası beklenen finansal bilgilerin içinde yer aldığı zaman, denetçi tarihi bilgilere uygulanması gereken denetim işlemlerini dikkate alır. Bu işlemler koşullara bağlı olarak değişir. Örneğin, beklenen finansal bilgilerin kapsadığı dönemin ne kadarının zaman içinde akıp geçtiği bu açıdan önemlidir.

Denetçi ayrıca beklenen finansal bilgilerin kullanılma amaçları ve beklenen finansal bilgilerde yönetimin sorumluluğunu kabul etmesi ile ilgili olarak yazılı bir belge almalıdır.³²⁶

8.2.6. Beklenen Finansal Bilgilerin Açıklanması

Beklenen finansal bilgilerin açıklanması ile ilgili değerlendirme yapılırken, denetçi ilgili yasaların, düzenlemelerin yada mesleki standartların hükümlerine ilave olarak bu bilgilerin bilgi verici nitelikte olup olmadığını, dipnotlarda muhasebe politikalarının açık bir şekilde gösterilip gösterilmediğini, varsayımların uygun bir şekilde açıklanıp açıklanmadığını, bilgilerin hazırlandığı tarihi, temel noktaların açık bir şekilde gösterilip gösterilmediğini,

³²⁶ ISAs-810.25

muhasabe politikalarında herhangi bir değişiklik yapılması durumunda değişikliğin sonuçlarını ve beklenen finansal bilgiler üzerindeki etkilerini dikkate alır.

8.2.7. Beklenen Finansal Bilgilerin İncelenmesi Hakkındaki Rapor

Beklenen finansal bilgilerin incelenmesi hakkındaki raporlarda daha önce belirtilen raporlama formatlarına paralel niteliktedir. Bu raporlar diğer hususların yanında ayrıca aşağıdaki bilgiler içerir.

- i) Beklenen finansal bilgilerin tanımlanması.
- ii) Beklenen finansal bilgilerin incelenmesinde uygulanabilecek olan ISAs'na yada ilgili ulusal standartlara veya uygulamalara atıf yapılması.
- iii) Beklenen finansal bilgilerin dayandığı varsayımları da kapsayacak şekilde bilgiler hakkında yönetimin sorumluluğunun ifade edilmesi.
- iv) Mümkün olduğu takdirde beklenen finansal bilgilerin amaçlarına atıf yapılması.
- v) Beklenen finansal bilgiler için varsayımların makul bir temel sağlayıp sağlamadığı ile ilgili olarak olumsuz bir güvencenin ifade edilmesi.
- vi) Beklenen finansal bilgilerin esas alınan varsayımlara göre hazırlanıp hazırlanmadığı ve ilgili finansal raporlama çerçevesine göre gösterilip gösterilmediği ile ilgili olarak bir görüşün ifade edilmesi.

Bu raporlarda verilen güvence olumsuz güvencedir. Buradaki olumsuzluk sadece denetçinin ifade tarzından kaynaklanan bir durumdur. Diğer bir ifade ile denetçi varsayımları destekleyen kanıtlara dayanarak, varsayımların beklenen finansal bilgiler için makul bir temel sağlamadığı hakkında herhangi bir şeyin dikkatini çekip çekmediğini ifade eder.

Beklenen olaylarda önemli derecede sapmalar olabileceği için, gerçek sonuçların beklenen finansal bilgilerden farklı olması her zaman olasıdır. Bu nedenle beklenen finansal bilgiler bir düzen içinde birbirini takip etse bile gerçek sonuçların beklendiği şekilde gerçekleşeceğine ilişkin bir güvencenin olmadığı ifade edilir. Beklenen finansal bilgiler gelecekteki olaylar hakkında varsayımlar kullanılarak oluşturulduğu için okuyucular açıklanan amaç dışında beklenen finansal bilgilerin kullanılmaması için uyarılmalıdır.

Denetçi, beklenen finansal bilgilere ait açıklamaların yeterli olmadığına inanıyorsa, raporunda şartlı görüş yada olumsuz görüş açıklamalıdır veya sözleşmeden uygun bir şekilde

geri çekilmelidir.³²⁷ Denetçi, tahmine yada hipoteze göre hazırlanan finansal bilgiler için, bir yada daha çok varsayımın makul bir temel sağlamadığına inanıyorsa, raporunda ya olumsuz görüş açıklamalı yada sözleşmeden uygun bir şekilde geri çekilmelidir.³²⁸ İncelemeyi engelleyen durumlar söz konusu olduğu zaman, denetçi ya sözleşmeden geri çekilmeli yada görüş bildirmekten kaçınmalıdır ve beklenen finansal bilgiler hakkındaki raporunda konu sınırlamasını açıklamalıdır.³²⁹

8.2.8. Türkiye’de Beklenen Finansal Bilgiler Hakkındaki Raporlar

Ülkemizde düzenleme konusu yapılmayan bir başka hususta beklenen finansal bilgilerin yayınlanması ve denetimi konusudur. Ülkemizde sadece kurumlar bünyelerindeki farklı amaçlar için geleceğe yönelik projeksiyonlar yapmakta, buradan elde edilen sonuçlar sadece yönetimin faaliyet raporlarında yer almaktadır. Bu tür projeksiyonların denetimi söz konusu değildir.

İçinde bulunduğumuz yüzyılda hem denetimin hem de muhasebenin fonksiyonu hızla değişmektedir. Teknolojik gelişmelerin de etkisiyle çok yakın tarihlerde belki de muhasebenin geleneksel fonksiyonu kayıt tutma, sınıflandırma, özetleme ve raporlama fonksiyonu ortadan kalkacak, muhasebe ve denetim faaliyetleri yönetim danışmanlığı, verimlilik denetimi gibi alanlara kayacaktır. Çünkü finansal tablolar tarihi verileri raporlamaktadır ve bu verilerin gelecekle ilgisini kurmak her zaman doğru olmayabilir. Potansiyel yatırımcılar işletmenin geçmişinden çok geleceğini merak etmektedirler. Finansal bilgilerin artık on-line olarak anlık elde edilmesi uzak bir ihtimal değildir. Bu nedenle potansiyel yatırımcı çok kısa sürede istediği bilgileri elde etmek isteyecektir. Finansal bilgilerin üretilmesinde insan faktörünün azaltılması ve hatta yok olması sonucu, bu verilerin doğruluğunun denetimi gibi bir işlev de ortadan kalkacaktır.

Yukarıda saydığımız nedenlerden dolayı finansal tabloların geleceğe yönelik verileri de kapsayacak şekilde düzenlenmesinde ve bu konuya ilişkin mevzuat eksikliğinin bir an önce giderilmesinde yararlar görmekteyiz. Meslek mensupları da kendilerini yukarıda anılan geleceğe hazırlamak zorundadır. Belge düzeninin bile henüz sağlıklı olmadığı ülkemizde,

³²⁷ ISAs-810.31

³²⁸ ISAs-810.32

³²⁹ ISAs-810.33

geleceğe ilişkin veriler üretilmesi hayal gibi görülebilir ama teknolojik gelişmelerin, sıcak para hareketlerinin, globalleşmenin çok hızlı geliştiği dünyamızda mesleğin kaçınılmaz sonucu bu olacaktır.

9. DENETİM BENZERİ HİZMETLER

Denetim benzeri hizmetlerin üç gruba ayrıldığını daha önce belirtmiştik. Bu hizmetler sırasıyla yüzeysel denetim, kısmi denetim ve düzenleme sözleşmelerinden oluşmaktadır. Bu bölümde bu hizmetler ilişkin açıklamalar yapılmış ve denetçi raporunun ayrıntıları üzerinde durulmuştur. Bu bölümde yer alan standartlar sırasıyla şu şekildedir.

910 Yüzeysel Denetim Sözleşmeleri

920 Kısmi Denetim Sözleşmeleri

930 Düzenleme Sözleşmeleri

9.1. ISA – 910 : Yüzeysel Denetim Sözleşmeleri

Bu ISA, finansal tabloların yüzeysel olarak denetlenmesine yöneliktir. Ancak standartlar finansal bilgilerin yada diğer bilgilerin yüzeysel denetimi için yapılan sözleşmelere de elverişli olduğu ölçüde uygulanabilir. Bu sözleşmelerde yapılan çalışmalar, kapsamı açısından sınırlıdır. Diğer bir ifade ile bu sözleşmelerde denetimde uygulanan tüm denetim teknikleri uygulanmadan bir kanaat elde edilmeye çalışılır. Bu nedenle bu sözleşme türüne “Yüzeysel Denetim” sözleşmeleri ismi verilmesi benimsenmiştir.

9.1.1. Sözleşmenin Amacı

Yüzeysel denetim sözleşmesinin amacı, denetimde gerekli olan tüm kanıtlar sağlanmadan finansal tabloların tüm önemli yönleriyle kullanılan bir finansal raporlama çerçevesine göre hazırlanmadığına inanılmasına neden olan herhangi bir şeyin denetçinin dikkatini çekip çekmediği konusunda açıklama yapmasına olanak sağlamaktır (Olumsuz Güvence).³³⁰ Diğer bir ifade ile denetçi bu tür sözleşmelerde olumsuz yaklaşımla görüş açıklar.

³³⁰ ISAs-910.03

9.1.2. Sözleşmenin Genel Prensipleri

Denetim için gerekli olan ve IFAC tarafından yayınlanan "Muhasebecilik Mesleği Ahlâk Kuralları" na bu sözleşmelerde de uyulmalıdır.³³¹ Denetçi, yüzeysel denetim çalışmasını bu standarda göre yürütür.³³² Yüzeysel denetim sözleşmelerinde denetimde olduğu planlama yapılır ve çalışma bu plana göre şekillendirilir. Planlama yapılırken finansal tablolardaki yanlışlıkların farkına varılacak mesleki bir şüphecilik tavrı olmalıdır. Raporların amacı açısından soruşturmalar ve analitik işlemler yeterli olsa bile denetçi öncelikli olarak yeteri kadar uygun denetim kanıtı elde etmelidir.³³³

9.1.3. Sözleşmesinin Konusu

Bu sözleşmenin konusu, yüzeysel denetimden beklenen amaca ulaşmak için gerekli olduğu varsayılan koşullara göre yapılacak olan işlemleri ifade eder. Finansal tabloların yüzeysel denetimi için gerekli olan işlemler, bu standardın, mesleki birimlerin, yasal düzenlemelerin icapları ile sözleşmenin koşulları ve raporlama kuralları göz önünde bulundurularak denetçi tarafından belirlenir.³³⁴

Yüzeysel denetim sözleşmesi, incelemeye konu olan bilgilerin maddi yanlışlıklardan bağımsız olduğu konusunda ılımlı bir güvence sağlar ve bu güvence düzeyi olumsuz güvence şeklinde ifade edilir. Olumsuzluk verilen görüşün olumsuz olduğu anlamında değildir. Buradaki olumsuzluk denetçinin yanlışlık olduğuna ilişkin kanaatini destekleyen herhangi bir bulguya rastlanıp rastlanılmaması ile ilgilidir. Yani denetçi olumsuz yaklaşımla görüşünü ifade eder.

9.1.4. Sözleşmenin Koşulları

Denetçi ve müşteri arasında sözleşme koşullarında mutabakat sağlanmalıdır.³³⁵ Bu koşullar, bir sözleşme mektubunda uygun bir şekilde belirtilmelidir. Sözleşme mektubu

³³¹ ISAs-910.04

³³² ISAs-910.05

³³³ ISAs-910.07

³³⁴ ISAs-910.08

³³⁵ ISAs-910.10

Çalışmaların planlanmasına yardımcı olacaktır. Görevin ana koşullarını belgelendirildiği sözleşme mektubu hem denetçinin hem de müşterinin yararınadır. Sözleşme mektubu, denetçinin görevi kabul ettiğini gösteren ve sözleşmenin konusu ve amaçları, denetçinin sorumluluklarının kapsamı ve yayınlanacak olan raporun şekli gibi hususları açıklayan bir belgedir. Bu belge taraflar arasında yanlış anlamalara da engel olur ve genel olarak denetim sözleşme mektuplarında yer alan hususlar burada da yer alır. Ancak bu mektupta yapılacak işin bir denetim işi olmadığı ve denetim görüşü açıklanmayacağı açıkça ifade edilmelidir.

9.1.5. Planlama

Denetçi, etkin bir yüzeysel denetim sözleşmesi icra etmek için yapacağı çalışmayı planlamalıdır.³³⁶ Planlamada; kurumun organizasyonu, muhasebe sistemi, faaliyetinin özellikleri ile varlıkların, kaynakların, gelirlerin ve giderlerin yapısı dikkate alınır. Bu konularda eksik ticari bilgiler varsa bunlar elde edilir yada mevcut ticari bilgiler güncelleştirilir.³³⁷ Kurumun retim bilgileri, dağıtım metotları, üretim akışı, çalışma yerleri ve bağlı gruplar gibi finansal tablolarla ilgili olan diğer hususlarda da denetçinin bir kanaate sahip olması gereklidir. Bu kanaat, elde edilen bilgilerin değerlendirilmesinde, gerekli soruştırmaların yapılmasında ve uygun işlemlerin tasarlamasında gerekli olacaktır.

Planlamada, başka bir denetçi yada bir uzman tarafından yapılan çalışmaların kullanılabileceği dikkate alınmalıdır. Denetçi bu çalışmaları kullanırken, çalışmaların yüzeysel denetimin amaçları için yeterli olduğu konusunda tatmin olmalıdır.³³⁸

9.1.6. Yüzeysel Denetim İşlemleri ve Kanıtları

Denetçi, yüzeysel denetim işlemlerinin yapısını, zamanlamasını ve kapsamını belirlerken kanaatini kullanır.³³⁹ Kanaatin kullanılmasında önceki dönem denetimleri aracılıyla elde edilen bilgiler, kurumun faaliyette bulunduğu endüstriye ait genel bilgiler, muhasebe sistemi hakkındaki bilgiler, önemlilik düzeyi ve yönetimin kanaatinden etkilenen bazı kalemlerin kapsamı yol gösterici nitelikte olacaktır.

³³⁶ ISAs-910.13

³³⁷ ISAs-910.14

³³⁸ ISAs-910.16

³³⁹ ISAs-910.18

Yüzeysel denetime konu olan finansal tablolar hakkında bir denetim görüşü verilmiş ise denetçi denetimde uygulanmış olan önemlilik derecesini kullanmalıdır.³⁴⁰ Yüzeysel denetimde yanlışlıkların ortaya çıkartılamama riski, denetimdeki riskten daha büyüktür. Önemlilikle ilgili kanaat, raporlanan bilgilere ve güvence sağlamayan bilgilere başvurularda oluşturulur.

Finansal tabloların yüzeysel denetiminde genellikle aşağıdaki işlemler yapılır.

- i) Kurumun ticari faaliyeti ve içinde bulunduğu endüstri ile ilgili bir kanaat elde edilmesi.
- ii) Kurumun uyguladığı muhasebe ilkeleri ve uygulamaları ile ilgili soruşturmalar yapılması.
- iii) Finansal tabloların hazırlanması ile ilgili bilgi toplanması.
- iv) Finansal tablolar hakkındaki önemli iddialarla ilgili soruşturmalar yapılması.
- v) Olağandışı görünen kalemlerin incelenmesi.
- vi) Hesaplar arasında bağlantı kurulması için analitik işlemler yapılması. .
- vii) Finansal tabloları etkileyen genel kurul, yönetim kurulu, alt yönetim komiteleri toplantılarında ve diğer toplantılarda alınan kararlarla ilgili soruşturmalar yapılması.
- viii) Denetçinin dikkatini çeken bilgiler esas alınarak ve finansal tabloların kullanılan muhasebe ilkeleri ile tutarlı olup olmadığı göz önünde bulundurularak finansal tabloların okunması.
- ix) Kuruma bağlı birimlerin finansal tablolarının incelenmesi yada denetlenmesi için anlaşma yapılan diğer denetçilerin raporlarının elde edilmesi.
- x) Finansal hususlarda yada muhasebe ile ilgili hususlarda sorumluluk sahibi olan kişilerin soruşturulması.

Finansal tabloların ilan tarihinden sonra ortaya çıkan ve düzeltme gerektiren yada finansal tablolarda açıklanması gereken olaylarda soruşturulmalıdır.³⁴¹ Denetçinin yüzeysel denetim raporu tarihinden sonra oluşan olayları belirlemeye yönelik işlemleri yapmak için herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır.

³⁴⁰ ISAs-910.19

³⁴¹ ISAs-910.21

Yüzeysel denetime konu olan bilgilerin önemli ölçüde yanlış ifade edildiğine ilişkin ortada kanıtlar varsa, denetçi ilave işlemler yada daha kapsamlı işlemler yaparak kanaatini güçlendirmelidir. Bu durum, denetçinin olumsuz güvence açıklaması için yada raporunda bazı hususlara değinmesi için gereklidir.³⁴²

9.1.7. Yüzeysel Denetim İşlemlerinin Sonuçları ve Raporlama

Yüzeysel denetim raporu, açık bir şekilde olumsuz güvence ifadesini içermelidir. Denetçi, elde edilen kanıtlardan çıkan sonuçları değerlendirmeli ve olumsuz güvence ifadesi için gözden geçirmelidir.³⁴³

Yüzeysel denetimde denetçi yapılan çalışmalara dayanarak elde edilen herhangi bir bilginin, kullanılan finansal raporlama çerçevesine göre finansal tablolara doğru ve dürüst bir şekilde yansıtılıp yansıtılmadığını değerlendirir.³⁴⁴ Bu rapor, okuyucuya yapılan çalışmanın yapısını, çalışmanın denetim olmadığını ve bu nedenle bir denetim görüşü açıklanmadığını anlatır. Raporda denetim raporunda yer alan başlık, hitap edilen makam, imza ve tarih gibi genel hususların yanında aşağıdaki bilgilerde yer alır.

i) Açılış yada giriş paragrafı; bu paragrafta yüzeysel denetime konu olan finansal tablolar tanımlanır ve yönetimin ve denetçinin sorumluluğu açıklanır.

ii) Konu paragrafı; bu paragrafta uygulanan ISA'na, ulusal standartlara yada diğer uygulamalara bir atıf yapılır ve yapılan işlemlerin esas olarak soruşturmalar ve analitik işlemlerle sınırlı olduğu, çalışmanın bir denetim çalışması olmadığı ve bu nedenle bir denetim görüşü açıklanmayacağı belirtilir.

iii) Görüş paragrafı; bu paragrafta olumsuz bir güvence ifadesi yer alır.

Raporun tarihi olarak, çalışmanın tamamlandığı tarih verilmelidir. Bununla beraber, denetçinin sorumluluğu yönetim tarafından hazırlanan ve sunulan finansal tablolar hakkında rapor vermek olduğundan, rapor tarihi finansal tabloların onaylandığı tarihten daha önceki bir tarih olmamalıdır.³⁴⁵

³⁴² ISAs-910.22

³⁴³ ISAs-910.23

³⁴⁴ ISAs-910.24

³⁴⁵ ISAs-910.28

9.1.8. Türkiye’de Yüzeysel Denetim İşlemleri

Ülkemizde standartların belirlediği kapsamda yüzeysel denetim işlemleri ve raporları yoktur. Standartta belirtilen yüzeysel denetim çalışması, 2499 Sayılı Yasa kapsamındaki sınırlı denetim çalışmalarına benzemektedir. Her iki çalışmada da yapılan işlemler denetimde yapılan işlemlere göre sınırlıdır. Ülkemizde sınırlı denetim raporları ara dönem finansal tabloları hakkında verilmektedir. Standartta ise ara dönem raporlarının sınırlı denetim raporu olarak verileceğine ilişkin herhangi bir hüküm yoktur.

Ülkemizde sermaye piyasası araçlarının halka arzı için yada birleşme, bölünme, devir ve tasfiye durumunda düzenlenmiş mali tabloların denetlenmesi de söz konusudur. Özel denetim adı verilen bu tür denetimlerde bir anlamda sınırlı denetimdir ve denetlenecek finansal tabloların denetim çalışmasının başladığı ay sonu itibariyle hazırlanmış olması esastır.

Sınırlı denetim ile yüzeysel denetim raporunda kullanılan terminoloji de birbirine benzeşmektedir. Her iki raporda da denetçi görüşü olumsuz yaklaşımla açıklanır. Ancak ülkemizdeki sınırlı denetimlerde ara dönem finansal tablolarına ilişkin görüş açıklanırken, yüzeysel denetim raporunun yıllık faaliyeti kapsamı mümkündür.

9.2. ISA – 920 : Kısmi Denetim Sözleşmeleri

Bu sözleşme türü denetimin konusu açısından sınırlı denetimdir. Diğer bir ifadeyle finansal tabloların bütününe ilişkin görüş oluşturmak yerine, konu sınırlaması yapılarak finansal tabloların bir bölümü yada tek tek belirli hesaplar hakkında bazı işlemlerin yapılmasına yönelik sözleşmelerdir. Bu nedenle bu sözleşme türüne “Kısmi denetim” sözleşmesi adı verilmesi benimsenmiştir.

9.2.1. Sözleşmenin Amacı

Kısmi denetim sözleşmesinin amacı, yapısal denetim işlemlerini gerçekleştirmek için kurum ve uygun olan üçüncü kişilerle mutabakat sağlanması ve gerçek bulguların raporlanmasıdır.³⁴⁶

³⁴⁶ ISAs-920.04

Denetçi, kısmi denetimde sadece gerçek bulgularını raporlar. Açıklanan herhangi bir güvence yoktur. Güvence yerine, raporu kullananlar yapılan işlemleri, denetçi tarafından raporlanan bulguları ve denetçi çalışmasından çıkan sonuçları kendi kendilerine değerlendirir. Yapılan işlemlerin nedenini bilmeyen taraflar sonuçları yanlış yorumlayabileceğinden, rapor işlemlere muhatap olan taraflarla sınırlıdır.

9.2.2. Sözleşmenin Genel Prensipleri

Bu tür sözleşmelerde de IFAC tarafından yayınlanan “Muhasebecilik Mesleğinin Ahlâk Kuralları”na uyulur.³⁴⁷ Ancak bağımsızlık ilkesi bu tür sözleşmelerde bir zorunluluk değildir. Ancak sözleşmenin koşulları ve amaçları yada ulusal standartlar, denetçinin bağımsızlık ilkesine uymasını gerektirebilir. Denetçinin bağımsız olmadığı yerlerde bu durumun etkisini açıklayan bir ifade raporda yer alır.

9.2.3. Sözleşmenin Koşulları

Kısmi denetim sözleşmelerinde aşağıdaki hususlar yer alır.

- i) Yapılan işlemlerin denetim yada yüzeysel denetim işlemi olmadığı ve bu nedenle açıklanacak olan herhangi bir güvencenin bulunmadığını belirten bir ifade.
- ii) Sözleşmenin amaçları.
- iii) İşlemlere konu olan finansal tabloların tanımlanması.
- iv) Uygulanan işlemlerin yapısı, zamanlaması ve kapsamı.
- v) Gerçek bulguların raporlama şekli.
- vi) Raporun dağıtılmasındaki sınırlamalar. Bu sınırlamalar, hukuki hükümlerle çatışma içinde olduğu zaman denetçi sözleşmeyi kabul edemez.

Bazı durumlarda, kısmi denetime konu olan tüm taraflarla işlemleri görüşme olanağı olmayabilir. Bu durumlarda denetçi, ilgili tarafları temsil edenlere uygulanan işlemleri, bu taraflarla yapılan yazışmaları ve yayınlanacak olan raporun bir taslağını diğer ilgililere göndermeyi dikkate alabilir.

Yapılacak işin ana hükümlerini belgeleyen bir sözleşme mektubu gönderilmesi hem denetçinin hem de müşterinin yararınadır. Sözleşme mektubunda genel hususların yanında aşağıdaki hususlarda yer alır.

- i) İlgililer arasında yapılacak olan işlemlerin bir listesi.
- ii) Raporların dağıtımının, yapılan işlemlere muhatap olan taraflarla sınırlı olduğunun ifade edilmesi.

Bunlara ilave olarak denetçi, sözleşme mektubuna yayınlanacak olan raporun bir taslağını da ekleyebilir.

9.2.4. Planlama

Diğer çalışmalarda olduğu gibi kısmi denetim sözleşmelerinde de etkili bir çalışma icra edebilmek için plan yapılmalıdır.³⁴⁸ Planlama denetçiye yapacağı işlerde yol gösterici bir kılavuzdur. Fiili durumun tespitine yönelik olarak gerekli kanıtların sağlanması için yapılacak işlemler planın parçalarını oluşturur.

9.2.5. Kısmi Denetim İşlemleri

Denetçi, esas olarak gerçek bulgularını raporlamak için kanıt elde etmeli ve bu kanıtları kullanmalıdır.³⁴⁹ Bu sözleşmelerde genellikle aşağıdaki işlemler uygulanır.

- i) Araştırmalar ve analizler.
- ii) Yeniden hesaplama, karşılaştırma ve doğrulama.
- iii) Gözlem yapma.
- iv) Mutabakat sağlama

9.2.6. Kısmi Denetim İşlemlerinde Raporlama

Bu sözleşmede raporun, yeteri kadar detaylı olarak sözleşmenin amacını, yapılan çalışmanın yapısını ve kapsamını okuyucu tarafından anlaşılmasına olanak sağlayacak şekilde açıklaması gerekir. Raporda, diğer raporlarda yer alan başlık, hitap makamı, imza ve tarih gibi genel hususların yanında aşağıdaki bilgiler yer alır.³⁵⁰

³⁴⁷ ISAs-920.07

³⁴⁸ ISAs-920.13

³⁴⁹ ISAs-920.15

³⁵⁰ ISAs-920.18

- i) Kısmi denetime konu olan finansal yada finansal olmayan bilgilerin tanımlanması.
- ii) Sözleşmenin bu sözleşmelere uygulanan ISA'na yada ulusal standartlara veya uygulamalara göre yapıldığını belirten bir ifade.
- iii) Gerektiğinde, denetçinin kurumdan bağımsız olmadığını belirten bir ifade.
- iv) Yapılan işlemlerinin amaçlarının tanımlanması.
- v) Yapılan işlemlerin bir listesi.
- vi) İstisnai durumların ve hataların detaylarını da kapsayacak şekilde fiili bulguların açıklanması ve denetçinin açıklamaları.
- vii) Yapılan işlemlerin denetim yada yüzeysel denetim işlemi olmadığını ve bu nedenle herhangi bir güvence açıklanmayacağını belirten bir ifade.
- viii) Raporun, yapılan işlemlere muhatap olan taraflarla sınırlı olduğunu belirten bir ifade.
- ix) Raporun yalnızca ilgili hesaplar, kalemler, belirli finansal yada finansal olmayan bilgilerle ilgili olduğunu ve onun bir bütün olarak kurumun finansal tabloları için genişletilemeyeceğini belirten bir ifade.

9.2.7. Türkiye’de Kısmi Denetim İşlemleri

Ülkemizde standardın belirttiği anlamdaki kısmi denetim işlemleri, daha çok 3568 Sayılı Yasa kapsamında yapılan tasdik işlerine benzemektedir. Denetimin konu itibarıyla sınırlı olduğu bu işlemlerde sadece fiili tespit yapılır ve gerçek bulgular raporlanır. Tasdik kapsamındaki işlemlerin bir çoğu da bu şekildedir. Örneğin KDV iadesi işleminde sadece iadeye konu olan işlemler incelenir ve bunlara ilişkin kanaat açıklanır. Burada yayınlanan rapor genel nitelikte değildir ve finansal tabloların tümü hakkında bir görüş içermez.

Kısmi denetimde dikkat edilecek diğer bir husus raporun taraflarıdır. Denetçi bulgularını raporlarken raporun kullanıcıları bu rapordan elde ettikleri sonucu kendileri değerlendirir. Rapor işleme konu olan taraflarla sınırlıdır. Tasdik işlemlerinde de durum bu şekildedir. Ancak tasdik işlemlerinde muhatap olan diğer bir tarafta vergi idaresidir. Çünkü rapor vergi idaresine verilir ve esas olarak tasdik işlemi ele alınan konunun vergi idaresinin kabul ettiği bir kişi tarafından onaylanmasıdır.

9.3. ISA – 930 : Düzenleme Sözleşmeleri

Bu standartta finansal tabloların düzenlenmesi için bir sözleşme üstlenildiği zaman, denetçinin mesleki sorumlulukları ve düzenleme işlemleri ile bağlantılı olarak muhasebecilerin³⁵¹ yayınladığı raporun şekli ve içeriği hakkında açıklamalar yer almaktadır. Bu ISA, finansal tabloların düzenlenmesine yöneliktir. Bununla beraber, finansal olmayan bilgilerin düzenlenmesine yönelik sözleşmeler için de mümkün olduğu ölçüde uygulanabilir. Finansal tabloların hazırlanmasında müşteriye sınırlı yardım sağlamak için yapılan sözleşmeler, finansal bilgilerin düzenlenmesi sözleşmesi anlamına gelmez.

9.3.1. Sözleşmenin Amacı

Düzenleme sözleşmesinin amacı, denetim uzmanlığının muhasebecilik olarak kullanılması, finansal bilgilerin toplanması, sınıflandırılması ve özetlenmesidir.³⁵² Yapılan işlemler, finansal bilgiler üzerinde herhangi bir görüşün açıklanması için tasarlanmamıştır ve zaten muhasebeciye de bu imkanı tanımaz. Bununla beraber, yapılan iş mesleki yeterlilik ve dikkat ile yapıldığı için, düzenlenen finansal bilgiler kullanıcılara bazı faydalar sağlar.

Bir düzenleme sözleşmesi genellikle finansal tabloların bir bütün olarak hazırlanmasını kapsar. Ancak aynı zamanda bu sözleşmeler, diğer finansal bilgilerin toplanması, sınıflandırılması ve özetlenmesi işlemlerini de kapsayabilir.

9.3.2. Sözleşmenin Genel Prensipleri

Bu tür sözleşmelerde de IFAC tarafından yayınlanan “Muhasebecilik Mesleğinin Ahlâk Kuralları”na uyulur.³⁵³ Ancak bağımsızlık ilkesi bu tür sözleşmelerde bir zorunluluk değildir. Ancak sözleşmenin koşulları ve amaçları yada ulusal standartlar, denetçinin bağımsızlık ilkesine uymasını gerektirebilir. Denetçinin bağımsız olmadığı yerlerde bu durumun etkisini açıklayan bir ifade raporda yer alır. Finansal bilgilerin muhasebeci

³⁵¹ Bu Uluslararası Denetim Standardının amacı için ve denetim sözleşmesi ile düzenleme sözleşmesini birbirinden ayırmak için bu standartta muhasebeci terimi kullanılmıştır.

³⁵² ISAs-930.03

³⁵³ ISAs-930.05

tarafından düzenlendiği tüm durumlarda, muhasebeci kendi adını finansal bilgilerle birlikte kullanılmasına izin verebilir..³⁵⁴

9.3.3. Sözleşmenin Koşulları

Muhasebeci ile müşteri arasında sözleşmenin koşulları hakkında bir uzlaşma olmalıdır.³⁵⁵ Sözleşmenin koşulları belirlenirken aşağıdaki hususlara dikkat edilir.

- i) Sözleşmenin yapısı.
- ii) Sözleşmenin; hataları, yasadışı faaliyetleri ve diğer düzensizlikleri açıklamak için bir güvence sağlayamayacağı.
- iii) Müşteri tarafından verilen bilgilerin yapısı.
- iv) Düzenlenen finansal bilgilerin tam ve doğruluğu için muhasebeciye verilen bilgilerin doğruluğundan ve eksiksiz oluşundan yönetimin sorumlu olduğu.
- v) Uygulanan muhasebe ilkelerinin ve bunlardan hareketle bilinen herhangi bir şeyin açıklanacağı.
- vi) Düzenlenen bilgilerin dağıtımının ve kullanımının bir kez için tasarlandığı.
- vii) Muhasebecinin adı düzenlenen bilgilerde kullanıldığında düzenlenen finansal bilgiler ile ilgili olarak sunulan raporun şekli.

9.3.4. Planlama

Düzenleme çalışmasının planlama aşamasında bir sözleşme mektubu hazırlanması yine faydalıdır. Görevin ana hükümlerini belgeleyen bir sözleşme mektubu düzenlenmesi her iki tarafında yararınadır. Muhasebeci, etkili bir sözleşme icra edebilmesi için çalışmayı planlamalıdır.³⁵⁶ Çalışmanın ISA hükümlerine ve sözleşme hükümlerine göre gerçekleştirildiğine ilişkin kanıt sağlanmasında önemli olan hususlar belgelendirilmelidir.³⁵⁷

³⁵⁴ ISAs-930.06

³⁵⁵ ISAs-930.07

³⁵⁶ ISAs-930.09

³⁵⁷ ISAs-930.10

9.3.5. Düzenleme İşlemleri

Muhasebeci, kurumun faaliyetleri ve işi hakkında genel bir bilgi elde etmeli, kurumun faaliyette bulunduğu endüstrinin uygulamalarını ve muhasebe ilkelerini ve koşullara uygun olan finansal bilgilerin kapsamını ve şeklini anlamalıdır.³⁵⁸

Finansal bilgilerin düzenlenmesi için muhasebecinin kurumun ticari işlemleri, muhasebe kayıtlarının şekli ve sunulan finansal bilgilerin üzerindeki muhasebe ilkeleri hakkında genel bir anlayışa sahip olması gereklidir. Muhasebeci genellikle kurum ile yaşanan tecrübeleri sayesinde ve kurum personelinin soruşturulması yoluyla bu hususlar hakkında bilgi sağlar.

Bu ISA'nda açıklananlar dışında, muhasebeci aşağıda belirtilen hususlar hakkında bilgi toplayamaz.

- i) Sağlanan bilgilerin tamlığı ve güvenilirliğinin değerlendirilmesi için yönetim hakkında herhangi bir soruşturma yapılması.
- ii) İç kontrollerin değerlendirilmesi.
- iii) Herhangi bir hususun doğruluğunun kanıtlanması.
- iv) Herhangi bir açıklamanın doğruluğunun kanıtlanması.

Muhasebeci, yönetim tarafından verilen bilgilerin yanlış, eksik yada tatmin edici olmadığı kanaatinde ise yukarıda sayılan işlemleri icra etmeyi dikkate almalı ve yönetimden ilave bilgiler sağlamalıdır. Yönetim ilave bilgiler vermeyi reddederse, muhasebeci sözleşmeden geri çekilmeli ve geri çekilmenin nedenlerini hakkında kuruma bilgi vermelidir.³⁵⁹

Muhasebeci, düzenlenecek olan bilgileri okumalı ve bu bilgilerde önemli yanlışlıklar olup olmadığını ve bilgilerin şeklinin uygun olup olmadığını dikkate almalıdır.³⁶⁰ Konuya bu açıdan bakıldığında yanlışlıklar aşağıdaki hususları içerebilir.

- i) Kullanılan finansal raporlama çerçevesinin uygulanmasındaki yanlışlıklar.

³⁵⁸ ISAs-930.11

³⁵⁹ ISAs-930.14

³⁶⁰ ISAs-930.15

ii) Kullanılan finansal raporlama çerçevesinin ve yapılan herhangi bir değişikliğin bildirilmemesi.

iii) Muhasebecinin tespit ettiği diğer önemli hususların bildirilmemesi.

Etkileri tespit edilmese bile kullanılan finansal raporlama çerçevesi ve yapılan değişiklikler finansal bilgiler içinde açıklanmalıdır.³⁶¹

Muhasebeci, önemli yanlışlıklar tespit ettiği zaman, uygun değişiklikler yapılması için kurum ile uzlaşmayı denemelidir. Bu değişiklikler yapılmıyorsa ve finansal bilgiler saptırılarak dikkate alınıyorsa muhasebeci sözleşmeden geri çekilmelidir.³⁶²

Muhasebeci, finansal bilgilerin uygun bir şekilde sunulması için ve finansal bilgilerin kabul edilmesi için yönetimden kendi sorumluluğu hakkında bir onay almalıdır.³⁶³ Bu onay, muhasebe verilerinin doğruluğunu, tüm önemli hususları ve konu ile alakalı bilgileri açıklayan belgelerin yönetimden alınması vasıtasıyla sağlanabilir.

Düzenleme sözleşmelerinde denetçi, bir muhasebeci olarak finansal bilgilerin anlaşılabilir ve yönetilebilir şekilde düzenlenmesinden sorumludur.

9.3.6. Düzenleme Sözleşmesinde Raporlama

Düzenleme sözleşmelerinde rapor verilirken genel bilgilere ilave olarak aşağıdaki hususlara yer verilir.³⁶⁴

i) Sözleşmenin, düzenleme sözleşmelerine uygulanan ISA'na yada ilgili ulusal standartlara veya uygulamalara göre yapıldığını belirten bir ifade.

ii) Gerektiğinde muhasebecinin kurumdan bağımsız olmadığını belirten bir ifade.

iii) Yönetim tarafından sağlanan bilgileri esas alan finansal bilgilerin tanımlanması.

³⁶¹ ISAs-930.15

³⁶² ISAs-930.16

³⁶³ ISAs-930.17

³⁶⁴ ISAs-930.18

iv) Muhasebeci tarafından düzenlenen finansal bilgilerden yönetimin sorumlu olduğunu belirten bir ifade.

v) Yapılan işlemlerin denetim yada yüzeysel denetim olmadığını ve bu nedenle finansal tablolar hakkında açıklanan herhangi bir güvence olmadığını belirten bir ifade.

vi) Kullanılan finansal raporlama çerçevesinden farklı olan önemli hususların açıklanmasının gerekli olduğu düşünüldüğünde, bir dikkat çekme paragrafı.

Muhasebeci tarafından düzenlenen finansal bilgilerin her sayfasında yada bütün finansal tablolar setinin önünde, "Denetlenmemiştir", "Denetim yada Yüzeysel Denetim Yapılmaksızın Düzenlenmiştir" yada "Düzenleme Raporunu İfade Eder" gibi bir ifade yer almalıdır.³⁶⁵

9.3.7. Türkiye’de Düzenleme İşlemleri

Finansal tabloların düzenlenmesi esas olarak yönetimin görevidir. Standardın belirttiği anlamda düzenleme işlemleri denetçiler tarafından yerine getirilir. Ancak yapılan hizmetin niteliği bir denetim hizmeti olmaktan çok bir muhasebecilik görevidir.

Ülkemizde SM ve SMMM’ler standardın belirttiği anlamda düzenleme faaliyetlerini yerine getirmektedir. Ancak yapılan bu hizmet için bir rapor hazırlanması söz konusu değildir.

³⁶⁵ ISAs-930.19

SONUÇ

Çalışmamızda Türkiye'deki denetim uygulamalarını, Uluslararası Denetim Standartları ile mukayese etmeye çalıştık. Genel hatları ile denetime yönelik standartlar mevzuatımız içinde vardır. Ama bu kuralların uygulanması konusunda ve uygulamaların denetlenmesi konusunda mevcut yapı hem çok yetersizdir hem de haksız rekabet doğurabilecek özelliklere sahiptir. İlke olarak denetimin yapılmış olması değil, denetimden beklenen faydaya ulaşılması amaçlanmalıdır. Bunun için aşağıda belirtilen hususların dikkate alınmasında yararlar olduğunu düşünmekteyiz.

1. Uluslararası Standartlarla Harmonizasyon

Ülkemizin gerek Avrupa ile ve gerekse Dünya ile entegrasyonu için sadece bu ülkelerle siyasi, ekonomik ve kültürel işbirliği içinde olması yeterli değildir. XX. Yüzyılın sonlarında Dünya'da artık kutuplaşmalar yoktur. Uluslararası sermaye hareketlerinin boyutları çok büyük bir hızla büyümekte ve çoğalmaktadır. Dünyaya genel olarak liberal ekonomik düzen hakimdir. Teknolojik imkanların çok hızlı gelişmesi, dünyanın üretim modelinin değişmesi ve özellikle ekonomik alanda küreselleşme sonucunu doğurmuştur. İnsanlar yaşadıkları yerlerden dünyanın her tarafına çok kolay ulaşmakta istediği bilgi ve hizmetleri anlık hızlarla elde edebilmektedirler. Küreselleşme günümüz dünyasındaki devletlerin fonksiyonları da değiştirmektedir. Dünya, artık tek bir devlet gibi davranmakta, örgütlenme biçimleri de bu davranış modeline uygun olarak gelişmektedir. Bu anlamda bölgesel güç birlikleri oluşmakta ve uluslararası kuruluşların önemi ve etkinliği artmaktadır.

Dünyanın bugünkü ekonomik yaşamında en önemli olgu bilgidir. Ancak bu bilgi doğru ve güvenilir olmak zorundadır. Doğruluğundan kuşku duyulan bir bilgiye insanların rağbet etmesi beklenemez. Ancak bazı bilgilerde kesin doğruluktan ve mutlak güvenceden söz etmek mümkün değildir. Çünkü bilgi aktarımındaki bazı sınırlamalar mutlak doğruluğa ve güvenceye ulaşılmasını engeller.

Karar alıcılara sağlanan bilgilerde, onları yanlış yöne götürebilecek bir bilgi riski bulunmaktadır. Denetim, bilgi riskinin düşürülmesinde toplumda önemli bir yere sahiptir.

Finansal bilgilerde yada diğer bilgilerde bilgi riskinin düşürülmesi, ekonomik kaynakların daha verimli kullanılmasını sağlar.³⁶⁶

Denetim mesleği diğer mesleklere göre farklı bir görünüm arz eder. Bu mesleği bir endüstri, denetim firmalarını da birer üretim birimi olarak kabul edersek meslek diğer mesleklere göre tek düze bir görünüm arz eder.³⁶⁷

Avrupa Topluluğu'nda bir çok mesele tek pazarın yaratılmasıyla ilgili düzenlemelerde çözülmüştür. Ancak dünya düzeyinde bunun karşılığı olan kanun yapıcı bir birim yoktur. Bunun sonucu olarak muhasebe mesleği muhasebe hizmetleri ticaretinin ve finansal raporlamanın dünya çapında liberalleştirilmesi için katkı sağlamada kendi inisiyatifini kullanma şansına sahiptir. Eğer meslek bunu başaramazsa ülkeler üstü düzenleyici bir birimin işe el koyması riskiyle karşı karşıya kalacaklardır. Eğer liberalleşmeye yönelik hareketlerin devlet müdahalesini arttırıcı bir etkisi olursa komik bir durum ortaya çıkacaktır.³⁶⁸

Denetimden beklenenler giderek değişmekte ve artmaktadır. Denetimin yeniden keşfi denilen bu olgu aşağıda belirtilen noktalar etrafında yoğunlaşmaktadır.

- Mevcut muhasebe sisteminin uygunluğu yada uygunsuzluğu.
- Denetimin finansal tablolarla ilgili kanaatten daha fazla bir şey getirmesi beklentisinin artması.
- Denetçinin bağımsızlığı.
- Yeniliklere karşı olan dirençlerin getirdiği tehdit.
- Şirket yönetimi kavramlarındaki değişikliklerin denetçinin sorumluluklarını nasıl etkileyeceği.

³⁶⁶ Jack Kiger - James Scheiner; **Auditing**, Houghton Mifflin Company, USA-1994, s.3

³⁶⁷ John Willingham - D. R. J. Carmichael ; **Auditing Concepts and Methods**, McGraw-Hill Book Company, USA-1975, s.25

³⁶⁸ Hermann J. Nordemann; **The European Accountancy Profession Accounting and Audit Regulation in Europe Trends and Prospects**, 15. Türkiye Muhasebe Kongresi Bildirileri, TÜRMOB Yayınları No: 36, Ankara - 1997 s. 96

Kısaca ağaçlara bakmaktan ormanı görememe riski bulunan denetimde ormanı görmeye yönelik beklentiler ve fonksiyonlar artmıştır.³⁶⁹

IFAC ve IASC muhasebenin bir çok alanlarında dünyaca kabul edilen bir dizi standardın geliştirilmesine yönelik önemli çalışmalar yapmıştır. Son bir kaç yılda, denetim standartlarının evrensel uyumunu en önemli amaç edinen IFAC, IAPC kanalı ile belirli bir sayıda faaliyet üstlenmiştir. Bu faaliyetlerin bir kısmı aşağıda sıralanmıştır. Ancak bu faaliyetler burada sayılanlarla sınırlı değildir.³⁷⁰

- Bir kaç yeni Uluslararası Denetim Standardının yayınlanması.
- Uluslararası Denetim Standartlarının sınıflandırılması.
- Uluslararası Denetim Standartlarının Ulusal Muhasebecilik Birimleri tarafından kabul edilmesi.
- Uluslararası Menkul Kıymet Organizasyonu Komisyonları ile ortak faaliyetler

XXI. Yüzyılın şirket evliliklerine sahne olacağı söylenmektedir. Nitekim bunun belirtilerini günümüzde görmekteyiz. Şirket evliliklerinin sonucu olarak özellikle büyük firmalar hemen hemen tüm dünya ülkelerinde faaliyet gösterir hale geleceklerdir. Artık sınırların kapalı olması mümkün olamayacaktır. Bunun sonucu olarak denetim firmalarının da bu uygulamalara ayak uydurması gerekecektir. Dünyada tüm işletmeler uluslararası normlara göre davranmak zorunda kalacaklardır. Teknolojinin hızlı gelişimi ve üretim biçimlerinin değişmesi sonucunda muhasebe mesleğinin günümüzde yoğun olarak yüklendiği bir çok iş ve işlem belki de bir fotokopi makinesinden fotokopi çekmek kadar kolay bir hale gelecektir. Diğer bir ifade ile şu anda bilgisayar yardımı ile yapılan bir çok muhasebe kayıtları artık bir barkod okuyucu sayesinde hiçbir eğitimi yada tecrübesi olmayan bir kişi tarafından kolaylıkla yerine getirilebilecektir. Bunun sonucu olarak muhasebe mesleğinin daha çok denetim ve danışmanlık hizmetlerine doğru kayması doğal bir sonuçtur. Artık sadece kayıt yapan ve beyanname dolduran muhasebeciler yerine, işletmenin yönetici kadrosunda yer alan, işletmeleri yönlendiren ve yapılan işlemleri değerlendiren ve denetleyen muhasebecilere gerek duyulacaktır. Aşağıda A.B.D.'de faaliyet gösteren 6 büyük denetim firmasının verdiği

³⁶⁹ Nordemann; a.g.m., s. 98

³⁷⁰ Robert S. Roussey; **New Focus For The International Standards On Auditing**, Journal of International Accounting & Taxation, Volume 5, Number 1, 1996

hizmetler ve bu hizmetleri karşılığında sağladığı gelirler verilmiştir. Bu verilere bakıldığında XXI. Yüzyılın muhasebe gerçeği daha iyi anlaşılabilir.

Firma Adı	Muhasebe ve Denetim	Vergi Danışmanlığı	Müşavirlik
Arthur Anderson	% 35	% 20	% 45
Coopers & Lybrand	% 56	% 20	% 24
Deloitte & Touche	% 54	% 23	% 23
Ernst & Young	% 52	% 22	% 26
KPMG Peat Marwick	% 53	% 27	% 20
Price Waterhouse	% 45	% 27	% 28

Şekil-1: 1992 Yılı İtibarıyla 6 Büyük Denetim Firmasının Yaptıkları Hizmetlerden Elde Ettikleri Gelirlerin Dağılımı³⁷¹

Firma Adı	Gelirler (Milyon \$)	ABD'deki Büro Sayısı	Ortak Sayısı	Çalışan Personel Sayısı
Arthur Anderson	2.680	87	1.365	18.832
Coopers & Lybrand	1.560	91	1.296	10.763
Deloitte & Touche	1.955	116	1.472	10.128
Ernst & Young	2.280	112	1.890	13.000
KPMG Peat Marwick	1.813	135	1.494	12.000
Price Waterhouse	1.370	109	933	8.190

Şekil -2: 1992 Yılı İtibarıyla 6 Büyük Denetim Firmasının Rakamsal Büyüklükleri³⁷²

Firma Adı	ABD'deki Gelirler (Milyon \$)	Dünya Çapındaki Gelirler (Milyon \$)	ABD Dışı Gelir Oranı (%)	ABD İçi Gelir Oranı (%)
Arthur Anderson	2.282	4.160	45	55
Coopers & Lybrand	1.400	4.100	70	30
Deloitte & Touche	1.921	4.200	54	46
Ernst & Young	2.239	5.006	55	45
KPMG Peat Marwick	1.827	5.400	66	34
Price Waterhouse	1.200	2.900	59	41

Şekil 5-3: 1990 Yılı İtibarıyla 6 Büyük Denetim Firmasının Rakamsal Büyüklükleri³⁷³

³⁷¹ Jack Kiger, James Scheiner; **Auditing**, Houghton Mifflin Company, USA-1994, s.15

³⁷² Kiger - Scheiner; a.g.e., s.19

³⁷³ Kiger - Scheiner; a.g.e., s.27

Bu veriler, denetim firmalarının gerek gelirleri itibarıyla ve gerekse istihdam ettiği personel itibarıyla ulaştıkları gücün büyüklüğünü göstermeye yeterlidir. Gelirlerin kapsamına bakarak denetim firmalarının fonksiyonlarının yönetim danışmanlığı yönüne kaydığını da söyleyebiliriz.

Çağımızda bilgisayar teknolojisi artık her şeyin sanal bir ortamda yürütüldüğü mekanizmaları da beraberinde getirmiştir. Dolayısıyla denetimde kullanılan belli başlı teknikler çok yakın bir zamanda belki de terk edilecektir. Analitik incelemeler, yeniden yapılan hesaplamalar, veriler arasındaki tutarsızlıkların kontrolü yada belli başlı mutabakat işlemleri belki de anlık hızlarla yapılabilecektir. Böyle bir ortamda denetim işlevinin kapsamını değiştirmesi doğal bir sonuçtur. Çünkü bu mesleğin en önemli özelliklerinden birisi dinamik bir yapıya sahip olmasıdır. Mesleğin dinamizmi çağın dinamizmine ayak uyduramaz ise mesleğin icaplarının başkaları tarafından yerine getirilmesi kaçınılmaz bir sonuç olacaktır.

Mesleğin uluslararası normlara uygun olarak icra edilmesi, dışa açık olan toplumların yerine getirmesi gereken bir zorunluluğudur. Bu durum sadece mesleki icaplar açısından gerekli olan bir durum değildir. Dünya her alanda tek bir devlet gibi davranma yolunda önemli aşamalar kaydetmiştir. Öncelikle bölgesel olarak oluşturulan güç birliktelikleri dünyayı tek bir güç olma yolunda birleştirmeye yada işbirliği yapmaya götürmektedir. Mesleğin bu husus dikkate alınarak yeniden yapılanması ve uluslararası normlara uygun bir niteliğe kavuşturulması dünyanın geldiği nokta itibarıyla da bir zorunluluktur.

2. Avrupa Topluluğu İle Harmonizasyon

Avrupa Birliği'ni kuran Roma Antlaşması'nın üzerinden uzun yıllar geçmiş, başlangıçta 6 üye ülkeden oluşan birlik, 15 üye ülkeye ulaşmış ve Avrupa'nın tamamını kapsayacak şekilde bir genişleme politikası izlemiştir. 01.01.1999 tarihinde "Euro" devreye sokularak tek para birimi kullanılmaya başlamıştır. Üye ülkeler, serbest dolaşım hakkı tanıyarak bir anlamda sınırları ortadan kaldırmıştır. Bu birleşme devletler üstü bir hukuk sisteminin oluşturulmasını zorunlu kılmıştır. Üye ülkeler halen hukuk sistemlerini uyumlaştırmaya devam etmektedir.

Ekonomik entegrasyon değişimi zorlayan temel güçtür. Güvenilir finansal bilgilerin bu süreçteki anahtar rolü, muhasebe mesleğini önemli aktörlerden biri haline getirmiştir.³⁷⁴ IFAC ve IASC tarafından yayınlanan standartlar ve uygulama bildirileri, muhasebe ve denetim mesleğine egemen olan standartlar olarak FEE tarafından kabul edilmiştir.

Avrupa Topluluğu'na dahil olan ülkelerin tamamında mesleğe giriş sınav yoluyla olmaktadır. Sınavı başaranlara bir unvan verilmekte ve bu ünvanın kullanılması bazı koşullara bağlanmaktadır. Giriş yada sınav koşulları yasalarla yada meslek odalarının veya enstitülerinin belirlediği çerçevelere göre yapılmaktadır.³⁷⁵

Yasal denetim mesleği AT'daki muhasebe meslekleri arasında en uyumlu olanıdır. Üye ülkelerdeki farklı durumlar meslek mensupları arasındaki önemli benzerlikler sayesinde kamufle edilebilmektedir. Meslek mensuplarının hepsi finansal tabloların gerçeği ifade etmesinden ve samimi olmasından bahsetmektedirler. Söz konusu meslek mensuplarının mesleki nitelikleri aynıdır ve meslek ahlâkları en azından kişisel davranış düzeyleri açısından birbiriyle karşılaştırılabilir. Avrupa'daki muhasebe meslek mensupları açısından sadece denetim faaliyetlerinin özel bir durum ifade ettiğini belirtmek yararlı olacaktır. Denetim sahasında uyumlaştırma sonuçları daha doyurucudur.³⁷⁶

Avrupa'da muhasebe meslek mensuplarının % 40'ı kamusal alanlarda müşteriye muhasebe hizmeti sağlama faaliyeti içindedir. Geriye kalan % 60'lık kısım, finansal bilgilerin geniş bir alan yayıldığı endüstri içinde, hizmet sektöründe, eğitim ve kamu hizmetlerinde kariyer meslek olarak faaliyette bulunurlar. Bu anlamda meslek mensupları finansal bilgi uzmanı olarak tüm ekonomik kararların alınmasında etkin bir rol oynarlar.³⁷⁷

Serbest piyasa ekonomisi içinde yer alan ve işletmelerde doğrudan veya dolaylı olarak ilgilenip karar verme durumunda olan birimlerin sağlıklı ve güvenilir bilgi elde etme

³⁷⁴ John Hegarty; **Avrupa'da Genel Kabul Görmüş Muhasebe ve Mali Denetim Standartları**, 16. Türkiye Muhasebe Kongresi Bildirileri, TÜRMOB Yayınları, Ankara 1997, s.23

³⁷⁵ Hasan Kaval; **Avrupa Topluluğu'nda Muhasebe Meslek Örgütleri ve Meslek Mensuplarının Denetimi**, 15. Türkiye Muhasebe Kongresi Bildirileri, TÜRMOB Yayınları No: 36, Ankara - 1997, s.252

³⁷⁶ Bernard Olivero; **Avrupa Topluluğunda Muhasebe Meslekleri**, 15. Türkiye Muhasebe Kongresi Bildirileri, TÜRMOB Yayınları No: 36, Ankara - 1997, s.39

³⁷⁷ John Hegarty; **The Structure of The Accounting Profession in Europe and The Role of FEE**, 15. Türkiye Muhasebe Kongresi Bildirileri, TÜRMOB Yayınları No: 36, Ankara - 1997, s.57

ihtiyacının gerek ülkemizde ve gerekse diğer ülkelerde yasal düzenlemelerin yapılması zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır. Bu düzenlemelerin hedefi, işletme faaliyet ve sonuçları ile ilgilenen tarafları korumaktır. Kamuyu aydınlatma kavramı bu anlayıştan doğmuş, muhasebe standartlarının uygulamaya konması ve işletmeler tarafından bu standartlara uyulup uyulmadığının denetlenmesi serbest ve rekabetçi piyasa ekonomisine sağlıklı işlerlik kazandırmak amacıyla öngörülmüştür.³⁷⁸

Bu anlamda muhasebe denetimi veya uygunluk denetimini gerçekleştirecek meslek mensubunun işletmenin faaliyet ve sonuçlarına ilgi duyan birimlere sağlıklı ve güvenilir bilgi ulaştırılmasında üstleneceği fonksiyonun tam anlamıyla gerçekleştirilebilmesi için meslek mensuplarının dürüstlüğü ve mesleki ehliyeti konusunda kuşku duymamak gerekir.³⁷⁹

Dışa açılma ve ekonomik entegrasyonun çok yoğun olarak yaşandığı günümüzde, dış denetim müessesesinin disiplin altına alınmasına, uluslararası düzeyde denetçinin mesleki ehliyeti, denetim hedefini derinliğine algılama gücü, muhasebe bilgileri aracılığıyla işletme ilgilileri ile kurulan iletişimin de gerekli dengeyi sağlamadaki sağduyusu gibi niteliklerin ön plana çıkmasına neden olmuştur. Uluslararası sermaye hareketlerinin güven ortamı içerisinde gerçekleştirilebilmesi, dış denetim mesleğinin ülkeler arasında asgari müşterek noktalarının sağlanabildiği ölçüde olacağı açıktır.³⁸⁰

Avrupa Topluluğu Konseyi yayınladığı yönergelerle üye ülkelerin mevzuatlarında yer alan hükümlerin uyumlaştırılmasını sağlayarak ulusal ve uluslararası muhasebe ve denetim standartlarının geliştirilmesini ve yerleştirilmesini amaçlamaktadır. Uyumlaştırmada standartlaşmanın gerektirdiği sınırlama ve zorunluluklardan çok, esneklikler tanınarak asgari müştereklerin belirlenmesine ağırlık verilmiş, genel esaslarla ilgili standartların yerleştirilmesine çalışılmıştır.³⁸¹

³⁷⁸ Erdoğan Aslan; **Türkiye'de Yeminli Mali Müşavirlerin Görev ve Nitelikleri**, 15. Türkiye Muhasebe Kongresi Bildirileri, TÜRMOB Yayınları, Yayın No: 36, Ankara 1997, s.239

³⁷⁹ Aslan; a.g.m., s.239

³⁸⁰ Aslan; a.g.m., s.239

³⁸¹ Ahmet Kızıl; **Avrupa Topluluğu'nda Muhasebe ve Denetim Standartlarının Saptanmasında Örgütlenmenin İşlevi**, 15. Türkiye Muhasebe Kongresi Bildirileri, TÜRMOB Yayınları No: 36, Ankara - 1997, s.403

Toplumlarda bilgi riskinin düşürülmesi için bireysel olarak yada kurumsal olarak bağımsız bir tarafın bu bilgilerin doğruluğunu onaylaması gereklidir. Yatırımcılar, işletmelerin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığını bilmek isterler. Borç verenler, borçluların borçlanma sözleşmelerine uygun hareket ettiğini bilmek isterler. İşletmenin yönetim kurulu üyeleri, çalışanların işletme politikalarına ve uygulamalarına uygun hareket ettiklerini bilmek isterler. Bütün bunlara cevap veren ve doğruluğu onaylayan kişiler denetçilerdir. Tasdik etme, finansal tabloların doğruluğuna yada gerçeği gösterdiğine tanıklık etmektir.³⁸² Bu anlamda denetim, tasdik işleminin bir türüdür.

Bu işlemlerde kullanıcılara sağlanan güvence yapılan tasdik işleminin türüne bağlı olarak değişir. Denetim işlemleri, yüksek düzeyde güvence sağlarken, inceleme işlemleri daha sınırlı bir güvence sağlar. Mutabakat işlemlerinde ise denetçi güvence verilmesine neden olabilecek herhangi bir ifadeye başvurmadan sadece gerçek bulgularını raporlar.³⁸³

3. Türkiye İçinde Harmonizasyon

Ülkemizde muhasebe kayıtlarının tutulması, mali tabloların hazırlanması ve denetimi 1987 yılına kadar T.T.K. ve vergi mevzuatı çerçevesinde yürütülmüştür. T.T.K. anonim şirketlerde denetçi bulundurulmasını zorunlu tutmakla beraber, denetçi olarak belirlenen kişilerin niteliklerini belirlemediği için kanuni bir formalite niteliğinde kalmıştır. Bununla beraber bazı firmalar gerek kendi istekleri ile ve gerekse başkalarının firmadan talep etmeleri nedeniyle bağımsız denetim yaptırmakta idi. Yasal olarak bağımsız denetim zorunluluğu 1987 yılında bankaların denetimi ile gündeme gelmiştir. Aynı yıl yayınlanan tebliğ ile bankalarda bağımsız denetim yapabilecek kuruluşlara ilişkin şartlar ve yapılacak denetimin esasları belirlenmiştir.

Bir işletmenin sermaye şirketi biçiminde oluşturulması, şirket kurucu ortaklarının veya yöneticilerinin gerektiğinde halkın elindeki tasarrufları kullanması olanağı sağlamaktadır. Halka açılma olarak nitelenen bu olay, günümüzde sermaye piyasası gelişmiş

³⁸² Kiger - Scheiner; a.g.e., s.4

³⁸³ Kiger - Scheiner; a.g.e., s.5-6

ülkelerde küçük tasarrufların üretici alanlara yönelmesinde etkili bir araçtır.³⁸⁴ Bu anlamda halka açılma bir finansman sağlama aracıdır.

Sermaye piyasasında etkinliğin sağlanabilmesi, bu piyasaların temel ögesi durumunda olan toplumun yeterince aydınlatılmasını gerektirmektedir. Finansal olaylardan yeteri bir biçimde haberdar edilmeyen bir toplum sermaye piyasasına yabancılaşır. Bu yabancılaşma tasarrufların üretken olmayan alanlara kaymasından başka bir şey değildir.³⁸⁵

Sermaye piyasasına girerek toplumu aydınlatma sorumluluğu yüklenen şirketler, bu sorumluluğunu iki aşamalı olarak gerçekleştirir.³⁸⁶

- i) Halka açılma sırasında kamuyu aydınlatma
- ii) Halka açıldıktan sonra belirli dönem aralıklarıyla işletmenin faaliyetleri ve sonuçları hakkında ortaklara bilgi verme.

Sermaye piyasası ile ilgilenen geniş halk kitleleri işletmenin yayınladığı mali tabloların içeriğini anlamak konusunda yeterli bilgi birikimine sahip olmayabilir yada yeterli bilgi birikimi olsa bile bu bilgilere ulaşma olanağı olmayabilir. Bu nedenle şirketlerin hem halka başvuru sırasında hem de belirli aralıklarla faaliyet sonuçları hakkında yayınladıkları mali tablolara güven duyulması için tarafsız ve bağımsız bir kişi yada kuruluşun söz konusu mali tablolar hakkında görüş beyan etmesi gerekir.

İşletmeler ülkeden ülkeye farklı olmakla birlikte belirli amaçlar doğrultusunda belirli sınırlamalara tabidirler. Bu sınırlamalar yasalar, kararlar, sözleşmeler, gelenek ve görenekler gibi uyulması zorunlu kararları içerir.

Yasal çevre, işletmeleri kontrol olanağı sağlar ve işletmelerin davranışlarını düzene koyar. Yasal çevre, toplumun belirli kurallara uyması gereğinin sonucunu olarak ortaya çıkmıştır. Bu nedenle yasal çevre sürekli değişime uğramaktadır. Yasal değişimleri önceden görmek ve saptamak mümkün olmadığı için işletmeler açısından ve dolaylı olarak muhasebe

³⁸⁴ Nejat Tenker; **Şirketlerin Halka Açılmasında Finansal Tabloların ve Dış Denetimlerin Önemi**, Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayın No: 2, Ankara-1982, s.15

³⁸⁵ Tenker; a.g.e., s.26

³⁸⁶ Tenker; a.g.e., s. 26

açısından belirsizlik ögesi niteliğini taşımaktadır. Yasal çevre denetçiler için denetim standardı oluşturmaktadır.³⁸⁷

Denetim faaliyetlerinin en önemli amacı, işletme faaliyetlerinin yürütülmesinde iktisadilik prensibinin uygulanmasını sağlamaktır.³⁸⁸ Bu amaçla yapılan denetim işlemlerinde aşağıda sıralanan dört aşama bulunmaktadır.

- i) Saptama ve açıklama safhası
- ii) Karşılaştırma safhası
- iii) Sapmaların tespiti safhası
- iv) Gereken tedbirleri belirleme safhası.

Aslında yayınlanan tüm mali tabloların amacı, yukarıda belirtilen denetimin amacı ile örtüşmektedir. İşletmelerin mali tabloları düzenlemekteki niyetleri yasaların koyduğu zorunluluklar yanında kendi faaliyetlerinin ölçülmesidir. Bu anlamda bütün finansal tablolar ve finansal analizler birer denetim aracıdır. Örneğin işletmelerin nakit akış tablosu düzenlemesi, nakit kontrolüne yönelik bir araçtan başka bir şey değildir. Benzer bir şekilde işletmelerin konsolide mali tablo düzenlemesi, tüm grup şirketlerinin bir arada görülerek değerlendirilmesini amaçlamaktadır. Dönem sonları itibarıyla düzenlenen bilanço ve gelir tablosu, aslında işletmenin belirli bir tarihte fotoğrafının çekilerek bir önceki dönem ile karşılaştırılmasıdır. Bu karşılaştırmaların amacı işletmenin belirli bir dönemdeki faaliyetlerinin değerlendirilmesi ve geleceğe yönelik olarak gerekli tedbirlerin alınmasıdır.

Muhasebe mesleği değişik ihtiyaçları karşılamaktadır. Bunların en başta geleni, şirketlerin yıllık hesaplarının doğruluğunun ve güvenilirliğinin bağımsız bir meslek mensubu tarafından onaylanması şeklindedir. Bu yönü ile meslek bir denetim mesleğidir.³⁸⁹ Bu nedenle bu mesleği icra edecek olanlar kendilerine güvenilebilecek tarafsız ve uzman kişiler olmalıdır.

Muhasebe mesleğinin örgütlenmesinde iki önemli güç tespit edilebilir. Bunlardan birincisi kanun koyucunun bu mesleğin önemini görerek bir yada birden fazla yasayla

³⁸⁷ Salih Özel; **İşletmelerde Mali Tablolara Yönelik Denetim ve Raporlama Teknikleri ve Uygulama Biçimleri**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı APK Kurulu Başkanlığı Yayın No: 1991/318, Başbakanlık Basımevi Ankara-1991, s.12

³⁸⁸ Kamuran Pekiner; **İşletme Denetimi**, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayın No:55, İstanbul-1988, s.4

³⁸⁹ Kaval; a.g.m., s.251

örgütlenmeyi sağlamak ve kontrol etmek, ikincisi ise meslek mensuplarının kendi ihtiyaçlarını gidermek için oluşturdukları örgütlerini topluma ve yasal kurumlara kabul ettirmeleridir.³⁹⁰

Ülkemizde kanun koyucu tarafından konulan düzenlemelerle meslek örgütleri oluşturulmuştur. Ancak mesleğin ilgi alanına giren mevzuatlarda tam bir uyumlaştırma sağlanamadığı için ve meslek örgütlerine gerekli düzenlemeleri yapma yetkileri verilmediği için karşılaşılan sorunlar çözülememektedir. Meslek örgütlerinin birinci işlevi kanaatimizce mesleki standartların oluşturulması ve meslek mensuplarının denetimi olmalıdır. Ancak meslek örgütlerinin bugüne kadar bu işlevleri yeterince yerine getirebildiğini söylemek mümkün değildir. Örneğin, ilgili mevzuat gereğince tasdik yapma yetkisi bulunmayan yabancı mesleki kuruluşlar, özellikle yeminli mali müşavirlere iş temin etme karşılığında komisyon vermekte hatta bu konuda gizli anlaşmaların yapıldığı söylenmektedir. Dünyanın hiçbir yerinde meslek mensubu komisyon karşılığı iş alamaz ve veremez. Bu durum yasaklanmıştır. Meslek mensuplarının bağımsızlığına gölge düşüren bu olaya dünyanın önde gelen bağımsız denetim kuruluşlarının ön ayak olmaları, gelenek ve deneyimleri ile örnek olmaları gerekirken mesleğin saygınlığına gölge düşürecek tarzda ve genel kabul görmüş denetim standartlarına aykırı hareket etmeleri hoş görülecek bir gelişme değildir.³⁹¹

3568 Sayılı Yasa mesleki unvan alan ve faaliyet gösterenlere muhasebe ve denetim mesleğine ilişkin faaliyet tekeli öngörmesine rağmen, çeşitli düzenlemelerle mesleğin bölünmesi ikilemi ortaya çıkmıştır. SPK, muhasebe ve denetim mesleğinin sahibi gibi davranmakta ve bağımsız denetime ilişkin düzenlemeler yapmaya devam etmektedir.³⁹²

2499 ve 3658 Sayılı Kanunlarda yer alan standartlar dar kapsamlıdır ve "mevzuat oluşturma" teknolojisine göre belirlenmiştir.³⁹³ Oysa yayınlanan standartların "standart oluşturma" teknolojisine göre hazırlanması gerekir. Muhasebe mesleği işletmelerin faaliyet alanına giren tüm konulardan doğrudan yada dolaylı olarak etkilenmektedir. Bu nedenle mesleki standartlar oluşturulurken diğer meslek alanları ile işbirliği yapılması kaçınılmaz bir sonuçtur. Mesleki standartların oluşturulması ve bu standartların uluslararası normlara uygun

³⁹⁰ Kaval; a.g.m., s.250

³⁹¹ Aslan; a.g.m., s.241

³⁹² Aslan; a.g.m., s.241

³⁹³ Yüksel Koç Yalkın; **Türkiye'de Ortak Muhasebe ve Denetim Standartları**, 16. Türkiye Muhasebe Kongresi Bildirileri, TÜRMOB Yayınları, Ankara 1997, s.41

olması hafife alınacak bir konu değildir. Mesleğin ilgi alanının büyüklüğü düşünüldüğünde konunun önemi daha iyi anlaşılabilir.

Uluslararası standartların ülke şartlarına uyarlanarak ülkemize kazandırılması hem çağımızın bir gereğidir hem de milli bir görevdir. Küreselleşen dünyada yalnız kalmak istemiyorsak bir an önce her alanda bu görevler yerine getirilmelidir. Çalışmamızda, muhasebe denetiminde tüm dünyada kabul gören ve IFAC tarafından yayınlanan Uluslararası Denetim Standartlarının ülkemize kazandırılması amaçlanmıştır. Çalışmanın kapsamı içerisinde IFAC tarafından yayınlanan standartların ülkemiz koşullarına uygun olduğu tespit edilmiştir. Aksaklık olarak tespit edilen hususlar zaten bizim şikayetçi olduğumuz ve mevzuatımızda değiştirmeye çalıştığımız hususlardır. Belki de anayasadan başlayarak meri mevzuatın tamamının gözden geçirilmesi ve artık uluslararası normlara uygun olmayan hususların değiştirilmesi gereklidir.

Türkiye'de denetim uygulamaları yasalara, yönetmeliklere ve tebliğlere göre şekillenmektedir. Bu nedenle ortaya konulan hükümler gerek şekilsel açıdan ve gerekse kapsam açısından standart niteliğinde değildir. 1990'lı yılların başından itibaren muhasebe ve denetim alanında standartlaşma konusunda iyi niyetli çabalar sonuç vermeye başlamıştır. Nitekim ülkemizde halen yürürlükte olan bir Tek Düzen Muhasebe Sistemi bulunmakta ve muhasebe standartları konusundaki çalışmalarda bir hayli yol alınmış bulunmaktadır. Tek Düzen Muhasebe Sistemi ile muhasebede bir dil ve anlatım birliği sağlanmıştır. Ancak standartlar konusunda gelinen aşama henüz çok yetersizdir.

Muhasebe ve denetim standartları, ileri ülkelerde yerli yerine oturmuş, muhasebenin dili genelleşmiş, globalleşme yaygınlaşmış ve geçmişe dönük muhasebe bilgilerinin yararı tartışılır hale gelmiştir. Muhasebe, artık işletmelerin ileriye dönük karar mekanizmalarına yön veren bir fonksiyona sahiptir. Muhasebeden beklenen geleneksel hizmetlerin yanında, yönetim danışmanlığı, proje yönetimi, gelecekle ilgili kararlara katılma gibi konular muhasebe fonksiyonunun görevi olmuştur. Bu anlamda, denetçilerin fonksiyonu da finansal tablolar hakkında geleneksel olarak görüş açıklamasının yanısıra, yönetim denetimi yada faaliyet denetimi olarak bilinen alanlara yayılmıştır.

Muhasebecilik mesleği, kamusal alanda faaliyet gösteren bir meslek türüdür. 3568 Sayılı Yasa ile birlikte mesleğin kamusal alandaki boyutu daha da önem kazanmıştır. 3568 Sayılı Yasa muhasebe meslek mensuplarına bir kimlik kazandırmış ve bu anlamda yararlı

sonuçlar elde edilmiştir. Ancak muhasebe mesleğinin örgütlenmesi henüz istenilen aşamaya gelmemiştir. Özellikle meslek mensuplarının denetimi ve eğitimi konularında, meslek odalarının tam anlamıyla etkin ve verimli olduğu söylenemez. Meslek Birliğinin, Odaları denetlemesi, Odaların meslek mensuplarını denetlemesi henüz istenilen aşamada değildir. Diğer bir ifade ile mesleğin kalitesini artırmaya yönelik çabalar henüz yetersizdir.

Bir meslek kendi iç dinamikleri ile oluşur ve gelişir. Mesleğin fonksiyonu, ekonomik misyonu ve ulusal önemi her fırsatta vurgulanmalıdır. Meslek elemanlarının sayısı açısından Dünyada n sıralarda yer alan ülkemizde, mesleğin henüz istenilen niteliğe kavuşamamış olması bir talihsizliktir. Bir mesleğin etkinliği ve saygınlığı, meslek üyelerinin bilinç düzeyleri ile bağlantılıdır. Mesleğin onurunu ve saygınlığını yükseltecek olanlar, o mesleği icra edenlerden başkası değildir. Bu anlamda her meslek mensubuna kutsal sayılabilecek bir görev düşmektedir.

Ülkemizde meslek mensubu olabilmek bazı kurallara bağlanmıştır. Meslek mensubu olabilmenin kurallara bağlanması doğru bir yaklaşımdır, ancak yeterli değildir. Her şeyden önce mesleği icra edecek olanlar, yasal kuralların ötesinde bir sorumluluk bilincinde olmalıdır. Sadece yasalara bakılarak bu mesleğe yn verilmesi, mesleğin icrası için tek başına yeterli değildir. Örneğin, YMM olabilmek için bir takım genel ve özel şartlar aranmaktadır. Bu şartların en önemlileri de mesleki deneyim ve yeterlilik sınavını geçmiş olma şartlarıdır. Ancak yine aynı düzenlemelerle, söz konusu sınavlardan bazı kişiler muaf tutulmuştur. Örneğin bir ceza hukuku profesörünün yada bir kamu bankası müfettişinin YMM olması, sınava tabi değildir. Bu kişilerin profesör ünvanına haiz olmaları yada müfettiş olarak 10 yılı doldurmaları, YMM olabilmeleri için yeterli görülmüştür. Yasal düzenlemelere bakarak kişilerin kendinde bir hak görmesi, en başta o mesleği gereği gibi icra eden kişilere karşı bir haksızlıktır. Her şeyden önce kişi kendi vicdanında mesleki yeterliliğini ölçmelidir. Diğer taraftan kamusal alanlardaki hizmetlerin kalitesi, kişilerin vicdanına bırakılamayacak kadar önemli bir konudur. İşte bu noktada hem devletin hem de meslek örgütlerinin devreye girerek gereken denetimleri yapmaları ve yaptırım uygulamaları bir zorunluluktur.

Ülkemizde meslek mensuplarına yönelik olarak yapılan sınavlar eleştiri konusu olmaktadır. Sınavların kapsamı yeteri kadar geniş tutulmuştur. Ancak Odaların politize olması, sınavlarda ticari amaç güdülmesi, staj şartının amacını aşması gibi konularda meslek odalarının eleştirildiği görülmektedir. Örneğin, SMMM olabilmek için kanunda belirtilen

diğer şartların yanında, 2 yıl bir meslek mensubu yanında staj görme zorunluluğu bulunmaktadır. Meslek mensupları, stajyer meslek adaylarının eğitilmesinden çok onları birer ucuz işgücü olarak görmektedir. Söz konusu süreyi tamamlayan aday, eğer kişisel bir sorun yoksa staj notu olarak yüksek puanlar almaktadır. Hatta bazı meslek mensupları kağıt üzerinde yanında stajyer göstermekte, gerçekte ise böyle bir kişiyi istihdam etmemektedir. Odalar meslek mensuplarını denetlemedikleri için bu konu suiistimale açık kalmaktadır. Bu noktada stajyeri başarılı olarak değerlendiren bir meslek mensubunun kendi yeterliliği de şüphelidir. Çünkü mevcut meslek mensuplarının yeterliliğini ölçen yada yeterliliğini koruduğunu ölçen bir denetim mekanizması yoktur. Meslek kalitesinin yükseltilmesi açısından bu konuda bir önlem alınması zorunludur.

3568 Sayılı Yasa muhasebe meslek mensuplarını ve görev alanlarını sınıflandırmıştır. Denetim ile ilgili konularda SMMM'ler ve özellikle YMM'ler yetkili kılınmıştır. Ancak aynı kanuna göre verilen yetki ile alınan sorumluluk birbiri ile orantılı değildir. 3568 Sayılı Yasa çerçevesinde yapılan denetimler, belirli konularda Maliyenin inceleme elemanlarının görevlerinin özel kişilere devredilmesinden başka bir şey değildir. Yapılan denetimler belirli konularla sınırlıdır. Bu nedenle bu tür denetimleri özel denetim olarak değerlendirmek gerekir. Bu tür denetimlerde, gerek yapılan işlemlerin niteliği ve gerekse yayınlanan raporlar şekilsel açıdan ISAs'na uymamaktadır.

2499 Sayılı Yasa hükümlerine göre yapılan denetimler ise genel olarak ISAs'nda belirtilen niteliklere uygun denetimlerdir. Çünkü bu tür denetimlerde dikkate alınan en önemli prensip, kamuyu aydınlatma prensibidir. 2499 Sayılı Yasa hükümleri, yapılacak olan denetimi kimlerin yapacağını, denetimin niteliğini ve yayınlanacak olan raporların şeklini tespit etmiştir. Bunlara ilave olarak ayrıca finansal tabloların şekli ve içeriği de belirlenmiştir. 2499 Sayılı Yasada yer alan mevcut durum ISAs ile çelişkili değildir. Ancak ISAs, kapsam olarak 2499 Sayılı Yasaya göre hem çok daha geniştir ve hem de evrensel niteliktedir. Ayrıca 2499 Sayılı Kanunda öngörülmeleyen bir çok husus ISAs'nda düzenlenmiştir. 2499 Sayılı Yasa, denetçinin geleneksel görevi yani finansal tablolar hakkında görüş açıklanması hakkında düzenlemeler yapmıştır. Bu nedenle yönetim ve faaliyet denetimlerine ilişkin konularda eksiktir.

Günümüzde potansiyel yatırımcılar işletmelerin bugünü ve dünü ile ilgilenmekten daha çok işletmenin geleceğini merak etmektedirler. Ülkemizdeki mevcut uygulamalar

geleceğe yönelik olarak denetim yapılmasına uygun değildir. Bunun için öncelikle firmaların geleceğe yönelik finansal bilgiler üretmesi gerekir. Geleceğe yönelik finansal bilgiler belirsizlik nedeniyle riskli olduğundan, yapılan denetimlerin doğru bir kanaate ulaşılmasındaki riski de artırır. Ancak yine de potansiyel yatırımcı kitlesi firmaların gelecekteki beklentileri ile yakından ilgilidirler. Bu anlamda cari yıl içinde zararlı görünen bir firmanın gelecekte çok kârlı bir firma olması her zaman mümkündür. Özellikle spekülâtif kazançlar peşinde olmayan yatırımcılar konunun bu yönü ile daha çok ilgilenirler. Spekülâtif yatırımcılar açısından da durum farklı değildir. Çünkü spekülâtör, yatırım yaptığı firmanın gelecekteki beklentilerine göre hareket eder ve bu beklentileri satın alır. Mevcut durumda zararlı olan ancak kısa bir süre sonra kârlı olacağı bilinen bir firma, spekülâtör açısından da dikkate alınmaya değerdir.

Ülkemizdeki uygulamalarda özellik arz eden bir başka husus kamu sektörü alanlardaki denetimlerdir. Gerek Maliye Teşkilatı ve gerekse diğer teftiş kurulları, ilgili yasalar çerçevesinde ilgili kurumları denetlemektedir. Burada yapılan denetimler genellikle teftiş niteliğinde olmakla beraber, bu kurumlar mali açıdan da denetime tabidirler. Bu anlamda devlet bütçesi bir denetim aracıdır. İktisadi devlet teşekkülleri ve kamu iktisadi kuruluşlarının bir çok faaliyeti özel sektör faaliyetleri niteliğindedir. Bunlara devlete ait diğer işletmelerini de ilave ettiğimizde devletin ülke ekonomisi içindeki faaliyetleri oldukça geniştir. Söz konusu kuruluşların ekonomik faaliyetleri bağımsız denetim kuruluşları tarafından denetlenebilmelidir. Bu kuruluşların denetimi ancak halka açılmaları halinde bağımsız denetime konu olmaktadır. ISAs'nda kamu sektörüne ait kuruluşların denetiminde dikkat edilecek önemli hususlara da yer verilmiştir. Özel sektör firmalarının denetimden farklı noktaların belirtildiği bu standartlar, ilgili standardın sonunda kamu sektörü yaklaşımı olarak verilmiştir. Böylece denetim standartlarına bir bütünlük kazandırılmaya çalışılmıştır.

Ülkemizdeki bir diğer sorun mesleki faaliyet alanlarında yetki kargaşası sorunudur. Çeşitli yasalarla yetkili olan kuruluşlar arasında bir koordinasyon yoktur. Bu durum mesleki faaliyetlerde karmaşaya neden olmaktadır. Örneğin, SPKn'a tabi olan bir şirket hem tek düzen muhasebe sistemine göre hem de SPKn'a göre finansal tablo ve rapor yayınlamak durumundadır. Bu durum gereksiz yere zaman ve iş gücü kaybına neden olmaktadır. Diğer taraftan her yetkili birim kendi kurumunu, diğer kurumların üzerinde görmek istemektedir. Özellikle Maliye Bakanlığı yetki devrinde isteksizdir. Yetkiyi devretmekte tereddüt içinde olan Maliye Teşkilatı, sorumluluk yüklemeye geldiğinde gerekli olanın da ötesinde

cüretkardır. Bu anlamda meslek mensupları, devletin vergi alacağını sigorta poliçeleridir. Gerçi, denetimin % 2 - 3 düzeylerinde yapıldığı ülkemizde henüz çok büyük sorunlar yaşanmamıştır ama bu konu her zaman sorun yaratmaya açık bir konudur.

Kayıt dışı ekonominin, tüm ekonomik faaliyetlerin yarısını kapsadığı ülkemizde işletmelerimiz denetim yaptırma konusunda isteksizdirler. Yapılan denetimlerin bir çoğu, işletmenin durumunu görmek yerine, yasal bir zorunluluk nedeniyle yapılmaktadır. Bu nedenle mesleğin gelişmesi ve değişik boyutlar kazanması gecikmektedir. Mesleğe ilişkin yaptırımların yeterli olmaması ve mesleki oto kontrolün kurulamaması nedeniyle yapılan denetimler amaca ulaşmaktan uzaktır. Örneğin SPKn açısından yapılan denetimlerin asgari süreleri belirlenmiştir. Ancak bu süreler gerçekte denetim için harcanan zamandan çok, denetim ücretinin hesaplanmasında bir kıstas olarak kullanılmaktadır. Oysa ISAs'nda üzerinde en çok durulan hususlardan biri, denetimde belirli bir kalite sağlamanın zorunlu olmasıdır. Denetçi, her ne surette olursa olsun denetimin kalitesinden taviz veremez.

Standartların oluşturulması ve meslek kalitesinin yükseltilmesi konularında ilgili bütün kurumların üzerinde bağımsız bir organizasyona ihtiyaç vardır. Standart oluşturma, akademik bir çalışmayı gerektirir. Bu nedenle standartları oluşturacak olan kurulların birer bilim kurulu olması gerekir. Söz konusu bilim kurullarının en önemli özelliği bağımsız karar alabilme yetkisi ile donatılmış olmasıdır. Bu kurullar tarafından hazırlanacak olan standartların, ülkenin ihtiyaçları karşılayacak nitelikte olması tek başına yeterli değildir. Ekonomik alanda tek bir devlet gibi davranan dünyamızda sadece ülke koşullarının gözetilmesi dünya devletinin dışında kalmak anlamına gelir. Muhasebe ve denetim standartlarının dünya çapında uyumlaştırılması için IFAC yıllardır çaba göstermektedir. Aynı çabalar bölgesel kuruluşlar tarafından da gösterilmekte ve desteklenmektedir. Bu nedenle, ülkemizde yayınlanacak olan standartların dünya ile uyumlu olması gerekir. Diğer ülkeler tarafından büyük bir ölçüde kabul gören ve desteklenen Uluslararası Denetim Standartlarının ülkemizde de kabul edilmesi akılcı bir yaklaşım olacaktır.

Çalışmamızın 4. bölümünde geniş bir biçimde ele alınan bu standartların uygulanması konusunda, ülkemiz uygulamaları ile çelişebilecek bir husus yoktur. Hatta ülkemizde henüz öngörülmeleyen durumlar için standartlarda düzenlemeler bulunmaktadır. Bu anlamda ülkemizdeki mevcut standartlar eksik ve yetersizdir. Standartların düzenlenme şekli

açısından, ülkemizde denetim konusunda standart bulunmadığını söylemek yanlış bir ifade olmaz.

Standartların kabul edilmesinde olayı tek taraflı düşünmemek gerekir. Sadece denetim standartlarını ele alarak, diğer muhasebe uygulamalarını dışarıda bırakmak yanlış bir yaklaşımdır. Diğer bir ifade ile muhasebe ile ilgili tüm konularda uluslararası bir uyum sağlamak gerekir. Bunun için gerektiğinde vergi kanunlarında bile uyum sağlanmalıdır. Zaten ülkemiz açısından sorun, söz konusu standartların kabul edilmesi değil uyumlaştırmanın sağlanması sorunudur. Kanunlarımızın kendi içinde bile çelişkili olduğu bir ortamda tam anlamıyla uluslararası bir uyum sağlamak hiçte kolay bir iş değildir.

Standartlarla uyum sağlanabilmesi için öncelikle mevcut örgütlenme yapısının değiştirilmesi ve gerekli yetkilerle donatılması gerekir. Mevcut odaların yetkilerinin meslek mensuplarının sicil kaydı, ruhsat verilmesi, denetlenmesi gibi konularla sınırlandırılması ve standart oluşturulması ve meslek kalitesinin yükseltilmesi gibi konularda yepyeni bir örgütlenmeye gidilmesi gerekir. Çünkü mevcut odalar bu konularda zaten yetersiz kalmaktadır.

Bizim bu konudaki önerimiz, gerekli yetkilerle donatılmış bir "Bağımsız Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu" nun kurulmasıdır. Söz konusu kurulda meslek odalarının temsilcileri de bulunabilir. Ancak böyle bir kurul her şeyden önce akademik bir kuruldur ve üyelerinin önemli bir çoğunluğunun mesleki konularda eğitim veren bilim adamları tarafından oluşturulması gerekir. Ülkemizde halen TÜRMOB bünyesinde benzer isimde bir kurul vardır, ancak hem gerekli yetki ile donatılmadığı için hem de bir üst kurul niteliğinde olmadığı için etkin değildir. Önerdiğimiz kurulun öncelikli görevi Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarını, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları olarak kabul ederek, yayınlamak olmalıdır. Yayımlanan bu standartların diğer tüm kurumları, kurulları ve işletmeleri bağlayıcı nitelikte olması gerekir. Böylece standart koyma konusunda yetki kargaşası da önlenmiş olur.

Uluslararası standartların kabul edilmesi, Türkiye'nin uluslararası sermaye hareketlerinden daha çok yararlanmasına ve dolayısıyla ülke ekonomisinin finansman ihtiyacının daha kolay sağlanmasına neden olabilir. Hiç kuşkusuz işletmelerimizin finansal tablolarının uluslararası normlara göre düzenlenmiş olması ve yine uluslararası normlara göre doğruluğunun denetlenmiş olması, söz konusu sermaye hareketlerinin ülkemize daha kolay yönlendirilmesini sağlayabilir. Unutmamak gerekir ki uluslararası alanda dolaşan para, sıcak

paradır. Bunun anlamı küçük bir tereddütte bu paraların kolaylıkla başka kanallara kanalize olabileceğidir. Finansal verilerimizin uluslararası alanda güven kazanması hem mevcut sermayenin ülkede kalmasına hem de yeni finansman kaynaklarının ülkeye yönlenmesine neden olur.

Son olarak, Amerika'yı yeniden keşfetmeye gerek olmadığını belirtmekte yarar görmekteyiz. IFAC tarafından oluşturulan muhasebe ve denetim standartları yılların birikimi ve deneyimi sonunda oluşmuştur. Dolayısıyla dünyada yerine oturmuş olan ve sorunlarını büyük ölçüde çözmüş olan bu standartların kabul edilerek ülkeye kazandırılmasında yarar görmekteyiz. Milli hedef olarak seçtiğimiz Batı modeli, sadece firmalarımıza yabancı menşeli isimler olmamalıdır. Batıda yer alan sosyal hukuk devletinin tüm kurum, kuruluş ve kurallarını ülkeye kazandırmak ve bunları geleneksel Türk Motifleri ile daha da zenginleştirmek bir anlamda milli bir görevdir.



KAYNAKÇA

Kitaplar

- AKDOĞAN, Nalan;
AYDIN, Hamdi ;
Muhasebe Teorileri, Ankara-1986
- AKDOĞAN, Nalan;
SEVİLENGÜL, Orhan ;
Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Odası Yayınları, Ankara-1996,
- AKTUĞLU, Mehmet Ali;
Denetim ve Revizyon, Dokuz Eylül Üniversitesi, İ.İ.B.F, Yayın No:7, İzmir 1983
- ALPARSLAN, Peker;
Modern Yönetim Muhasebesi, İ.Ü. İşletme Fakültesi, Muhasebe Enstitüsü, Yayın No:53, İstanbul 1988
- ARSLAN, Yüzgün;
Genel Denetim Yaklaşımı, Dünya Yayınları, İstanbul 1984
- AYSAN, Mustafa A.;
Muhasebe Denetleme İlkeleri ve Türkiye'deki Uygulamalar, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayınları No: 8, İstanbul-1971
- COOK, John W.;
WINKLE, Gary M.;
Auditing, Houghton Mifflin Company, USA-1984
- ÇÖMLEKÇİ, Ferruh;
Muhasebe Denetimi, Eskişehir İ.İ.T.A Yayını, Eskişehir 1978
- GÜRBÜZ, Hasan;
Muhasebe Denetimi 1, Genel Esasları, İ.İ.T.A., Ticari Bilimler Fakültesi Yayını, İstanbul 1982
- GÜREDİN, Ersin;
Denetim, Beta Yayınları, İstanbul 1997
- HESAP UZMANLARI
DERNEĞİ ;
Denetim İlke ve Esasları 1-2, Acar Matbaacılık A.Ş İstanbul – 1996

- HOLMES, Arthur W,
OVERMAYER, Wayne S;
IASC;
IFAC;
IFAC;
KELL, Walter G.;
BOYNTON, William C.;
ZIEGLER, Richard E.;
KIGER, Jack E.;
SCHEINER, James H.;
Maliye ve Gümrük
Bakanlığı APK Kurulu
PEKİNER, Kamuran;
SEVİLENGÜL, Orhan;
TENKER, Nejat;
VANCE, Lawrence L.
BOUTELL, Wayne S.
WILLINGHAM, John J.;
CARMICHAEL, D. R.;
- Muhasebe Denetimi (Auditing), Standartları ve Yöntemleri**, Bilimsel Yayınlar Derneği, Ankara 1975
International Accounting Standards, London, 1996
Codification Of International Standards On Auditing And International Auditing Practice Statements, U.S.A. – July 1994
International Standards On Auditing, U.S.A. – January 2000
Modern Auditing, Fourth Edition, Newyork, U.S.A., 1988, John Wiley and Sons Company
Auditing, Houghton Mifflin Company, USA-1994
Türkiye'de Denetimin Etkinliği ve Verimliliği, Başbakanlık Basımevi, Ankara – 1990
İşletme Denetimi, İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe Enstitüsü Yayın No: 55, İstanbul-1988
Genel Muhasebe, Gazi Büro Kitabevi, Ankara 1997
Şirketlerin Halka Açılmasında Finansal Tabloların ve Dış Denetimlerinin Önemi, Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F Yayın No: 2, Ankara-1982
Principles Of Auditing, University Of California At Berkeley, USA 1975
Auditing Concepts and Methods, McGraw-Hill Book Company, USA-1975

Makaleler

- ARIKAN, Yahya; **Türkiye'de Muhasebe Meslek Mensuplarının Denetimi İle İlgili Yorumlar**, 15. Türkiye Muhasebe Kongresi Bildirileri, TÜRMOB Yayınları No: 36, Ankara - 1997
- ARKUN, Osman Fikret; **Serbest Muhasebecilik Ve Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu**, Dünya Gazetesi, 19 Haziran 1989
- AYTAR, Cengiz; **Yolsuzlukların Önlenmesi ve Muhasebe Mesleği**, 16. Türkiye Muhasebe Kongresi Bildirileri, TÜRMOB Yayınları, İstanbul - 1997
- BOZKURT, NEJAT; **Mali Tabloların Bağımsız Denetimi Açısından Bağımsız Denetçi ve İç Denetçi İlişkisi**, Yaklaşım Dergisi, Yıl 3, Sayı 27
- CARMICHAEL, D. R. ; **International Harmonization of Auditing Standards, Prospect For The Future**
- DEMİR, Hasan
AKBAŞ, Nurettin; **Türkiye'de Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Görevleri ve Nitelikleri**, 15. Türkiye Muhasebe Kongresi Bildirileri, TÜRMOB Yayınları, Yayın No: 36, Ankara 1997
- DURAL, Fatih; **Bağımsız Dış Denetim Şirketleri Hakkında**, Bağımsız Denetim Derneği, İstanbul 1991
- ERDİM, Aydın; **Türkiye'de Muhasebe Denetim Standartlarının Saptanmasında Meslek Örgütlerinin İşlevi**, 15. Türkiye Muhasebe Kongresi Bildirileri, TÜRMOB Yayınları No: 36, Ankara - 1997

- EROL, Ahmet
ÇETİNKAYA, Tarık; **Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik İşlemleri Ve Sorumlulukları**, Mükellefin Dergisi, Sayı 61, Ocak-1998
- GÖKSEL, Yücel; **'IFAC ve IMUD' Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Bülteni**, Haziran 1991
- GÜREDİN, Ersin; **Denetim Teorisinde Bilgi Üretimi Olarak Denetim Sürecinin Oluşumu**, İ.Ü. İşletme Fakültesi, Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl 3, Ağustos 1977, Sayı III
- GÜREDİN, Ersin; **Türkiye'de Muhasebe Denetim Standartlarının Saptanmasında Meslek Örgütlerinin İşlevi**, 15. Türkiye Muhasebe Kongresi Bildirileri, TÜRMOB Yayınları No: 36, Ankara - 1997
- HEGARTY, John; **The Structure of The Accounting Profession in Europe and The Role of FEE**, 15. Türkiye Muhasebe Kongresi Bildirileri, TÜRMOB Yayınları No: 36, Ankara - 1997
- Hürriyet Gazetesi; **Halka Açık Şirketlerin Sektörel Dağılımı**, 9 Mayıs 1993
- İNAL, Fasih ; **Serbest Muhasebecilik Kanunundaki Aksaklıklar**, Dünya Gazetesi, 28/11/1989
- İNAL, Fasih ; **Serbest Muhasebecilik Paneli 1**, Dünya Gazetesi, 06/09/1989
- KAFAOĞLU, Arslan Başer ; **Türkiye'de Muhasebe Mesleğinin Örgütlenmesi**, 15. Türkiye Muhasebe Kongresi Bildirileri, TÜRMOB Yayınları, Yayın No: 36, Ankara 1997

- KAVAT, Hasan;
Avrupa Topluluğunda Muhasebe Meslek Örgütleri ve Meslek Mensuplarının Denetimi, 15. Türkiye Muhasebe Kongresi Bildirileri, TÜRMOB Yayınları No: 36, Ankara - 1997
- KEPEKÇİ, Celal;
SEVİM, Şerafettin (Çev.);
Muhasebe Raporlarının Yasal Denetimini Yürütmekten Sorumlu Kişilere Yetki Verilmesine İlişkin Roma Antlaşmasının 543/g Maddesi Esasına Göre, Sekizinci Yönerge, Vergi Dünyası, Sayı:111, Kasım 1990
- KIRBAŞ, Sadık;
Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumluluğu, Yaklaşım Dergisi, Aralık 1995, Sayı 36
- KIZIL, Ahmet;
Avrupa Topluluğu'nda Muhasebe ve Denetim Standartlarının Saptanmasında Örgütlenmenin İşlevi, 15. Türkiye Muhasebe Kongresi Bildirileri, TÜRMOB Yayınları No: 36, Ankara - 1997
- NORDEMANN, J. Hermann;
The European Accountancy Profession Accounting and Audit Regulation in Europe Trends and Prospects, 15. Türkiye Muhasebe Kongresi Bildirileri, TÜRMOB Yayınları No: 36, Ankara - 1997
- ONARAL, Sezai;
Türkiye'de Yeminli Mali Müşavirlerin Görevleri ve Nitelikleri, 15. Türkiye Muhasebe Kongresi Bildirileri, TÜRMOB Yayınları, Yayın No: 36, Ankara 1997
- ÖZEL, Salih;
Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Görevinden Doğan Yasal Sorumluluğu, Yaklaşım Dergisi, Sayı 52, Nisan 1997

- ROUSSEY, Robert S. ; **New Focus For The International Standards On Auditing**, Journal of International Accounting & Taxation, Volume 5, Number 1, 1996
- SABAN, Nihal; **Yaşayan Denetim Hukuku-I Avrupa Birliğinde Denetçinin Sorumluluğu ve Sınırlanması**, Yaklaşım Dergisi, Yıl 5, Sayı 55
- SOYKAN, Fevzi Şafak ; **Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Üzerine Görüşler**, Dünya Gazetesi, 04/09/1989
- TANER, Tuna; **Türkiye'de Muhasebe İlke ve Standartlarının Saptanmasında Meslek Örgütünün İşlevi**, 15. Türkiye Muhasebe Kongresi Bildirileri, TÜRMOB Yayınları No: 36, Ankara - 1997
- TUNCER, Mehmet; **Türkiye' de Muhasebe Mesleğin Örgütlenmesi**, 15.Türkiye Muhasebe Kongresi Bildirileri, TÜRMOB Yayınları, Yayın No: 36, Ankara 1997
- TÜRKER, Masum; **Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumluluğu ve Bir Danıştay Kararı**, Yaklaşım Dergisi, Sayı 57, Eylül-1997
- TÜRKER, Masum; **Finansal Bilgilerin Kamuya Açıklanması ve Muhasebecilerin Sosyal Sorumlulukları**, 16. Türkiye Muhasebe Kongresi Bildirileri, TÜRMOB Yayınları, İstanbul - 1997
- TÜRKER, Masum; **Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumluluğu ve Bir Danıştay Kararı**, Yaklaşım Dergisi, Sayı 57, Eylül-1997

- VELİDEDEOĞLU, Turan
Veldet; **Türkiye'de Muhasebe Meslek Mensuplarının Denetim**, 15. Türkiye Muhasebe Kongresi Bildirileri, TÜRMOB Yayınları No: 36, Ankara - 1997
- WILSON, Antony; **The Role of Accounting Bodies in Setting International Accounting and Auditing Standarts**, 15. Türkiye Muhasebe Kongresi Bildirileri, TÜRMOB Yayınları No: 36, Ankara - 1997
- YALKIN, Yüksel Koç; **Türkiye'de Ortak Muhasebe ve Denetim Standartları**, 16. Türkiye Muhasebe Kongresi Bildirileri, TÜRMOB Yayınları, İstanbul - 1997
- YAZICI, Mehmet; **Bağımsız Muhasebe ve Denetleme Mesleği Üzerine Araştırma**, Yüksek Ticaret Mezunları Derneği, İstanbul 1986
- YET, Korkut; **Bağımsız Dış Denetim Firmalarının Verdiği Hizmetler**, Vergi Dünyası, sayı-94, Haziran 89
- YURTSEVER, Ali Rıza; **Avrupa Topluluğunda Muhasebe ve Denetim Standartları**, 15. Türkiye Muhasebe Kongresi Bildirileri, TÜRMOB Yayınları No: 36, Ankara - 1997
- YÜKÇÜ, Süleyman;
YERLİ, Ali; **Muhasebe Mesleğinde Toplam Kalite Yönetimi**, 16. Türkiye Muhasebe Kongresi Bildirileri, TÜRMOB Yayınları, İstanbul – 1997

Kanunlar

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu

2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu

5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun

7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu

Tebliğler

Radyo ve Televizyon Yayın Kuruluşları Reklam Gelirleri Üst Kurul Paylarının Yeminli Mali Müşavirler Tarafından Tasdik Edilmesi Hakkında Genel Tebliği

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği

Sermaye Piyasası Kanununa Tabi Ortaklıklar Ve Kuruluşların Mali Tablo Ve Rapor Düzenleme, Kamuya Duyurma Ve Bağımsız Denetleme Yükümlülüklerinin Belirlenmesine İlişkin Genel Açıklama Tebliği, Seri:XII , No:1

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ, Seri:X, No:16

Yönetmelikler

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Sınav Yönetmeliği

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Staj Yönetmeliği

Sermaye Piyasasında Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik

Yeminli Mali Müşavirlerin Bankalar Kanununun 46. Maddesine Göre Yapacakları Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik