

**ÜLKEMİZ BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM STANDARTLARININ  
ABD GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI-AB  
SEKİZİNCİ YÖNERGESİ VE ULUSLARARASI DENETİM  
STANDARTLARIYLA KARŞILAŞTIRILMASI**

A COMPARISON OF TURKEY'S INDEPENDENT EXTERNAL  
AUDITING STANDARDS WITH USA GENERALLY ACCEPTED  
AUDITING STANDARDS- EU 8TH DIRECTIVE AND  
INTERNATIONAL AUDITING STANDARDS

Adnan DÖNMEZ\*  
P. Başak BERBEROĞLU\*  
Ayten ERSOY\*\*

**ÖZET**

Bu çalışmanın amacı, Sermaye Piyasası Kurulu düzenlemeleri ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nda yer alan bağımsız dış denetim standartlarına ilişkin açıklamaları, Amerika Birleşik Devletleri genel kabul görmüş denetim standartları, Avrupa Birliği Sekizinci Yönergesi kapsamındaki denetim standartları ve Uluslararası Denetim Standartları ile karşılaştırmak ve bu alandaki uyumsuzluk ve eksiklikleri saptamaktır. Bu amaçla yapılan karşılaştırmalar sonucu, Sermaye Piyasası Kurulu düzenlemelerinin, 3568 sayılı Kanun'da yer alan açıklamalara göre ABD GKGDS, AB 8. Yönergesi kapsamındaki denetim standartları ve Uluslararası Denetim Standartları ile daha uyumlu olduğu saptanmıştır.

*Anahtar Sözcükler:* ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, AB Sekizinci Yönergesi, Uluslararası Denetim Standartları, Ülkemiz Denetim Standartları.

**ABSTRACT**

The aim of this study is to compare the statements about independent external auditing standards exist in Capital Market Board regulations and The Independent Accountancy, Certified Public Accountancy and Certified Public Accountancy under Pledge Law No. 3568 with auditing standards presented at USA Generally Accepted Auditing Standards, EU 8th Directive and International Auditing Standards and to determine the lack of harmony and deficiencies at the extent of this subject. As a result of these comparements it is found that Capital Market Board regulations are more harmonious with USA Generally Accepted Auditing Standards, EU 8th Directive and International Auditing Standards than Law No. 3568.

*Keywords:* USA Generally Accepted Auditing Standards, EU 8th Directive, International Auditing Standards and Turkey's Auditing Standards

\* Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü Araştırma Görevlisi

\*\* Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü Öğretim Üyesi

## GİRİŞ

Günümüzde ekonomik ve sosyal alanda meydana gelen hızlı değişimler işletmelerin faaliyet alanlarını genişletmelerine ve ölçeklerinin büyümesine neden olmaktadır. Bu duruma paralel olarak işletmelerin mali tablolarına ilişkin güvenilir bilgiye olan ihtiyaç da artmaktadır. İşletme ile iş ilişkisinde olan karar alıcılar, işletmeye ilişkin bilgileri doğrudan kaynağından öğrenme olanağına sahip değildir. Bu nedenle karar alıcılar işletmeye ilişkin olarak başkaları tarafından hazırlanan bu bilgilerin güvenilirliğine inanmak durumundadırlar. Doğru ve güvenilir bilgiye olan ihtiyacın giderek artması bağımsız dış denetim faaliyetlerini de işletmeler için çok önemli bir gereksinim haline getirmiştir.

Finansal tabloların bağımsız dış denetiminin ekonomik yaşamdaki önemi nedeniyle denetim çalışmalarının belli bir kalitede ve seviyede yürütülmesi gerekmektedir. Belirli nitelikleri taşımayan bir denetim çalışması ve bunun sonucunda hazırlanan denetim raporları, hiçbir yarar sağlayamamaktadır. Bu tür bir denetim, karar vericilerin yanılması ve denetçinin sorumlu duruma düşmesine neden olmaktadır (Gürbüz, 1995: 34). Bu nedenle bağımsız denetim gerçekleştiren her meslek üyesinin, kamunun beklentisi doğrultusunda, gerekli dikkat ve özeni göstererek kaliteli bir denetim yapılması beklentisini karşılaması gerekmektedir. Çünkü gerçekte, bağımsız denetimden geçmiş mali tablolardan yararlanan kişilerin, çoğu zaman bu tabloların objektifliğini değerlendirme konusunda, yeterli bilgi ve beceri veya zamana sahip olmadıkları düşünülmektedir.

Bağımsız dış denetim çalışmalarının kaliteli ve yeterli bir duruma gelebilmesi ancak bazı kıstasların geliştirilmesiyle sağlanabilir. Geliştirilecek olan bu kıstasların tarafsızlığı sağlaması amacıyla, yasalarca veya meslek kuruluşlarınca belirlenmiş ya da uygulamada genel kabul görmüş olmaları zorunludur (Gürbüz, 1995: 34). İşletmelerin bağımsız denetimi için belirlenmiş ve denetçilerin çalışmaları esnasında uymak zorunda oldukları ve uluslararası alanda genel kabul görmüş bu temel kurallara "**genel kabul görmüş denetim standartları**" denilmektedir (Erdoğan, 1994: 6). Genel kabul görmüş denetim standartları; bir denetçide bulunması gereken mesleki özellikleri, denetim sürecinde yapılması gereken faaliyetleri, denetim raporunun yazımı aşamasında uyulması gereken kuralları genel hatlarıyla belirlemektedir (Kavut, 2000: 9). Diğer bir deyişle, bu standartlar, denetim faaliyetleri sırasında denetçilerin uyması gereken asgari kurallardan oluşmaktadır.

Bu çalışmada "genel kabul görmüş denetim standartları" olarak kabul edilen ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları esas alınarak, bu çerçevede Avrupa Birliği Sekizinci Yönergesi kapsamındaki standartlar, Uluslararası Denetim Standartları ve ülkemizdeki düzenlemelerde yer alan bağımsız dış denetim standartlarına açıklık getirilecek, karşılaştırmalar ve

## **Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması**

yorumlanması bu kapsamda yapılacaktır. Bu bağlamda öncelikle, ABD genel kabul görmüş denetim standartları, AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartları ile ülkemizde yer alan standartların açıklanması yapılarak, sonra karşılaştırılmalı olarak incelenmesine yer verilecektir.

### **ABD GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI**

Denetim standartları ilk olarak Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Chartered Public Accountant: AICPA) tarafından 1947 yılında "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları" olarak yayınlanmıştır ve bu standartlar bir çok ülke tarafından da benimsenmiştir (Arens ve Loebbecke, 2000: 29). Bu standartlar 1972 yılından sonra Denetim Standartları Komitesi (Auditing Standards of Board) tarafından gözden geçirilerek SAS (Statement on Auditing Standards- Denetim Standartları Açıklamaları) adı altında tekrar yayınlanmaya başlamıştır (Carmichael, 1989: 15). Bunlar 1947 yılında yayınlanan standartların bir yorumudur ve denetim uygulama tekniklerinde değişiklikler olmasına rağmen bu standartlar çok az değişikliğe uğrayarak günümüze kadar gelebilmiştir.

AICPA tarafından yayınlanan ve finansal tabloların denetimi sırasında denetçilere yol gösteren genel kabul görmüş bu standartlar; 1) Genel Standartlar 2) Çalışma Alanı Standartları 3) Raporlama Standartları olmak üzere üç grup altında toplanmıştır (Arens ve Loebbecke, 2000: 29). Denetim standartlarının her biri ayrı bir çalışma yapılabilecek genişlikte olup, çalışmamız kapsamında genel hatlarıyla ele alınmıştır. Ancak genel standartlardan olan bağımsızlık standardı son zamanlardaki önemli gelişmeler (büyük şirketlerin iflasları, yolsuzluklar v.b.) sonucu daha da fazla önem kazandığı için çalışmada biraz daha ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

#### **Genel Standartlar**

Genel standartlar; denetimin kalitesi ve güvencesi ile ilgili standartlardır (Kavut, 2000: 13). Bu standartlar, denetimi gerçekleştirecek olan uzman denetçilerin karakterleri, davranışları ve mesleki eğitimleri ile ilgili esasları içerir (Güredin, 1998: 27). Genel standartlar; mesleki eğitim ve yeterlilik, bağımsızlık, mesleki özen ve titizlik standartlarından oluşmaktadır.

**Mesleki Eğitim ve Yetkinlik Standardı:** Genel standartlardan ilki olan bu standart, denetim mesleğinin ancak gerekli teknik eğitim ve yeteneğe sahip uzman kişilerce yapılmasını zorunlu kılmaktadır (Güredin, 1998: 28). Meslek mensuplarının, mesleki yeterliliğe ulaşmış olabilmesi için muhasebe ve denetim konularını içeren teknik bilgi ve deneyimi kazanmış olmaları gerekmektedir.

**Bağımsızlık Standardı:** Bağımsızlık standardına göre, denetçilerin müşterilere olan yükümlülüklerinin ötesinde kamuoyuna karşı, kaliteli ve güvenilir bir denetim çalışması yerine getirme sorumlulukları bulunmaktadır (Kavut, 2000: 14). Denetçi veya denetçiler yaptıkları iş ile ilgili tüm konularda bağımsız düşünme mantığı içinde olmalı, denetim sırasında denetimi gerçekleştirilen işletmenin ortakları ve/veya yetkililerinin etkisi altında kalmadan bağımsız davranabilmelidirler (Duman, 2001: 33). Denetçi, bağımsızlık standardına gereken önemi verdiği sürece, bağımsız denetimin de güvenilirliği aratacaktır.

*Sarbanes-Oxley Yasası ve Denetçi Bağımsızlığına İlişkin Düzenlemeler:* Bağımsızlığın, denetim kalitesi ve güvenilirliğinin sağlanması için en önemli unsurlardan biri olduğu söylenebilir. Bağımsızlık standardının ne kadar önemli olduğunu, son dönemde Enron, Worldcom, Tyco ve Xerox gibi büyük firmalarda yaşanan denetim skandalları ve ülkemizde bir çok önemli bankada yaşanan iflaslar daha iyi göstermiş bulunmaktadır. Bu büyük firmalarda yaşanan skandallar sonucu bir önlem olarak 29 Temmuz 2002 tarihinde “Sarbanes Oxley Yasası” çıkarılmıştır (Aldhizer ve diğ., 2003: 1). Bu kanunun temel amacı; finansal raporlama yapan şirketlerin yaptıkları açıklamalar ve düzenleyip kamuya sundukları finansal tabloların doğruluğunun ve güvenilirliğinin artırılarak yatırımcıların koruma altına alınmasıdır. Bu yasa ile özellikle bağımsız denetimde denetçinin bağımsızlığına ilişkin olarak esaslı düzenlemeler yapılmış ve bu konuya ilişkin ayrıntılı düzenleme yapma görevi Sermaye Piyasası ve Borsa Kurulu’na (Securities and Exchange Commission, SEC) verilmiştir. Komisyon 22 Ocak 2003 tarihinde “Denetçi Bağımsızlığının Güçlendirilmesi”ne ilişkin kuralları onaylamıştır. Kanunun “Denetçi Bağımsızlığı” başlıklı ikinci bölümünde bağımsızlığın sağlanmasına ilişkin önemli düzenlemeler yer almaktadır. Kanunun 201. maddesinde “Denetçilerin Görev Alanları Dışındaki Faaliyetler” yani denetçilerin denetim faaliyeti ile birlikte aynı müşteriye vermemesi gereken hizmetler belirtilmiş ve bunlar yasaklanmıştır. (Sarbanes-Oxley Act, 2002: 27-28). Kanun’un 202. maddesi ise “Müşterinin denetim komitesinin ön onayı”na ilişkindir. 203. madde ise “Denetim ortağı rotasyonu” na ilişkindir ve baş denetçi veya koordinatör ortak ile denetim sürecindeki incelemeden sorumlu ortak denetçinin 5 yıllık görev süresinden sonra değişimini öngörmektedir. Kanun’un 204. maddesinde ise, denetim firmasının denetim komitelerine vermesi gereken denetim raporunun içeriğine ilişkin bir düzenleme yapılmış bulunmaktadır. Kanunun 206. maddesi ise, “çıkartışmaları”na ilişkin düzenlenmiş olup, bu madde ile, denetimin başlangıcından önceki bir yıllık süre içinde müşteri şirketin denetiminde görev alan denetçilerin, denetlenen şirkette CEO, kontrolör, baş muhasebeci veya finansçı ile bu düzeydeki görevlerde denetimden sonra bir yıl geçmeden çalışmaları çıkarışmalarını önlemek amacı ile yasaklanmıştır.

**Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması**

**Mesleki Özen ve Titizlik Standardı:** Mesleki özen ve titizlik standardına göre, denetçiler mesleğinde uzman bile olsa çalışması esasında mesleğin gerektirdiği dikkat ve özeni göstermek zorundadır (Kepekçi, 2000: 17). Bağımsız denetçilerin yanılıya yol açabilecek her türlü tutum ve davranıştan kaçınması ve buna neden olmamak için azami özeni göstermesi gerekmektedir (AICPA, Professional Standarts, AU, Section 230: m.01-04). Denetçi; denetim sürecinin her aşamasında, çalışma alanı standartlarına, raporlama standartlarına, denetim ile ilgili kanun, yönetmelik ve tebliğlere eksiksiz bir şekilde uyuyorsa gerekli mesleki özen ve dikkati gösteriyor demektir (Sevim, 1990: 200). Denetim faaliyeti sırasında, mesleki özen ve titizliğe gereken önemin verilmemesi denetimin kalitesini ve güvenilirliğini olumsuz yönde etkileyecektir.

**Çalışma Alanı Standartları**

Çalışma alanı standartları, genel standartlara göre daha özeldir ve denetçiye güvenilir bir denetim görüşüne ulaşmada ve bu görüşe ulaşmasına yardımcı olacak kanıtları toplamada yardımcı olan standartlardır.

**Planlama ve Gözetim Standardı:** Çalışma alanı standartlarından ilki olan bu standarda göre, denetime başlamadan önce, yeterli bir şekilde planlama yapılmalı ve eğer denetçiye yardımcı olan denetçi yardımcıları da varsa bunlarda gerektiği şekilde gözlemlenip kontrol altında tutulmalıdır (Kepekçi, 2000: 17). Genel kabul görmüş denetim standartlarına göre denetimin planlanması insan gücü planlamasını da kapsamaktadır. Önceden belirlenmiş olan denetçi yardımcılarının çalışmalarının yönlendirilmesi ve kontrolü zorunlu olmaktadır.

**İç Kontrol Sistemi Hakkında Bilgi Edinme Standardı:** Genel kabul görmüş denetim standartlarında iç kontrol; “bir şirketin varlıklarını koruma altına almak, muhasebe kayıtlarının doğruluk ve güvenilirliğini kontrol altına almak ve yönetim politikalarına uygunluk sağlamak amacıyla geliştirilen yöntem, önlem ve örgütlenmelerdir” şeklinde tanımlanmıştır (AICPA, Professional Standards, AU, Section, 320-9). İç kontrol sistemi etkin çalışan bir işletmenin, finansal tablolarında hata olma riski de azalır, bu durum denetim riskini de azaltmış olacaktır. Denetim riskinin azalması sonucu, denetçinin bir görüşe ulaşabilmesi için yapması gereken işlemlerin ve toplaması gereken kanıtların sayısı da azalacaktır.

**Kanıt Toplama Standardı:** Kanıt toplama standardına göre, denetçiler, denetim çalışmaları sonrasında yeterli bir görüşe ulaşabilmek için gerekli miktarda ve güvenilir kanıtlar elde etmek zorundadırlar (Kepekçi, 2000: 18). Denetçiler, uluslararası denetim kurallarına göre, denetim ile ilgili kanıt niteliğindeki önemli kayıtları tutmak ve saklamak suretiyle denetimin temel ilke ve kurallara uygun yapıldığını kanıtlamak zorundadırlar.

## **Raporlama Standartları**

Raporlama standartları, bağımsız denetim süreci sonunda elde edilen görüşün açıklandığı, raporların kapsam ve düzenlemeleriyle ilgili standartlardır. Raporlama standartları ile amaçlanan; bağımsız denetim raporu kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu bilgilerin yeterli ölçüde açık ve kesin olarak belirli bir sistematik içerisinde sunulmasını sağlamaktır (Küçüksözen ve Sayar, 2002: 51). Bu nedenle hazırlanan ve kullanıcılara sunulan raporun mesleki bir görüş çerçevesinde oluşturulmasının, hem kullananlar hem de denetçi açısından son derece önemli olduğu söylenebilir.

**Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Uygunluk Standardı:** Raporlama standartlarından ilki olan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk standardı; işletmelerin kullanıcılara sunduğu finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile uyum içinde hazırlanmış olduğunun açıkça belirtilmesini öngörmekte ve bunu zorunlu kılmaktadır.

**Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Devamlılık Standardı:** Bu standarda göre denetçiler bağımsız denetim raporlarında, denetimini yaptıkları işletmede genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin, denetimi yapılan dönemde de bir önceki dönemde olduğu gibi değişmeden uygulanmış olduğunu açıkça belirtmek zorundadırlar (Güredin, 1998: 35). Eğer denetçi herhangi bir farklılığa rastlamamışsa, bunu raporunda belirtmek zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak farklı bir durumla karşılaşmışsa denetçinin bu durumu mutlaka düzenlediği denetim raporunda belirtmek zorunluluğu bulunmaktadır.

**Finansal Tablolardaki Açıklamaların Yeterliliği Standardı:** Finansal tablolar, bir çok karar alıcıyı ilgilendirdiği ve işletmelerle ilgili olarak verecekleri kararlara temel oluşturdukları için, kullanıcıların anlamalarına olanak sağlayacak şekilde hazırlanmalı ve tam açıklama ilkesi kapsamında yeterli bilgileri içermelidir. Genel kabul görmüş denetim standartlarına göre bağımsız dış denetimden sorumlu kişinin, onayladığı finansal tablolara ilişkin olarak, finansal tabloların sayısal doğruluğundan, tablolarda kullanılan terimlerden, sınıflandırmalardan ve parantez içi notlar şeklinde belirtilen kavramların doğruluğundan sorumludur (AICPA, Professional Standards, AU, Section 430: 01-04).

**Görüş Bildirme Standardı:** Raporlama standartlarının sonuncusu' olan "görüş bildirme standardı" kapsamında yer alan denetçi görüşü, denetim faaliyetlerinin son aşamasıdır. Bu standarda göre, finansal tabloların bütünlüğünün korunarak denetçinin raporunda bir görüş belirtmesi, eğer herhangi bir görüşe ulaşamamışsa, bunun nedenlerini açıklaması istenmektedir. Denetçiler raporlarında olumlu görüş bildiremedikleri durumlarda ise; hata ve aksaklığın niteliğine göre şartlı denetim görüşü veya olumlu denetim görüşü bildirir ya da görüş bildirmekten kaçınabilirler.

## **AVRUPA BİRLİĞİ SEKİZİNCİ YÖNERGESİ**

Avrupa Birliği açısından uyulması zorunlu denetim standartları, 10 Nisan 1984 tarihinde yayınlanan Sekizinci Yönerge ile belirlenmiştir. Bu yönergenin amacı; yasal denetçi olarak çalışan kişilerin gereksinimlerinin karşılanması (Combarros, 2000: 649) ve Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde denetime ilişkin düzenlemelerin harmonizasyonunun sağlanmasıdır (Baker ve diğ., 2001: 764). Bu yönerge; denetçilerin sorumlulukları, eğitimi, mesleki uzmanlığın gereklilikleri ve denetimde bağımsızlık kavramlarına açıklık getirmiş ve denetim standartlarını tam olarak düzenlenmese de, üye ülkelerde standartların oluşumuna yol gösterici bir nitelik taşımaktadır. Sekizinci Yönerge maddelerinde sadece genel standartlara ilişkin açıklamalar yer almakta olup, çalışma alanı ve raporlama standartlarına ilişkin açıklamalar yer almamaktadır. Bu nedenle standartlara ilişkin açıklamalar ve karşılaştırmalar genel standartlar çerçevesinde yapılacaktır.

### **Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı**

AB Sekizinci Yönergesi ile de mesleki eğitim ve yetkinlik standardı hakkında ayrıntılı düzenlemeler yapılmıştır. Bu yönergenin 4. maddesine göre, denetim yetkisinin verilebileceği kişilerde bulunması gereken özellikler şu şekilde sıralanmıştır (Direktif No:81 / 253/ EEC; Tarih: 13 Haziran 1984: m.4):

- 1-Üniversiteye girebilecek düzeyde tahsilinin bulunması,
- 2-Meslekle ilgili teorik bir eğitim görmüş olması,
- 3-Meslekle ilgili pratik bir eğitim almış olması
- 4-Mesleki yeterlilik sınavında başarılı olması

1988 yılında Avrupa Birliğine üye ülkelerle alınan ortak bir kararla, yukarıda belirtilen ilk madde; "meslek mensubu olacak kişilerin, muhasebe alanında yüksek eğitim diplomasına sahip olması gereklidir" şeklinde yeniden düzenlenmiştir (Baker ve diğ., 2001: 764). Daha sonra değiştirilen birinci şart ile, mesleğe girecek olanların en az üniversite mezunu olmaları istenmektedir. İkinci şart ile, meslek ile ilgili teorik bir eğitimin gerekliliği belirtilmekte ve meslek adaylarının teorik bilgiye sahip olması gerekliliği vurgulanmaktadır (Direktif No:81 / 253/ EEC; Tarih: 13 Haziran 1984: m.4). Aranan üçüncü şart pratik eğitim, diğer bir deyişle staja ilişkindir. Meslek mensubunun yapması gereken stajın süresi üç yıldır ve bunun 2 yılı denetim yetkisine sahip yasal bir denetçinin gözetiminde yapılmalıdır (Direktif No:81 / 253/ EEC; Tarih: 13 Haziran 1984: m.8). Dördüncü şart ise mesleki yeterlilik sınavında başarılı olunması gerektiğini belirtmektedir. Mesleki yeterlilik sınavı teorik bilgiyi ve bunları uygulayabilme becerisini ölçmeye yönelik olarak yapılmaktadır.

### **Bağımsızlık Standardı**

AB Sekizinci Yönergesi'nde, iyi davranış kalıpları içinde olan ve finansal bilgilerin yasal denetimine ters düşen ve aykırılık arz eden tutum ve davranış içinde olmayan kişilere yetki verilmesi öngörülmüştür (Direktif No:81 / 253/ EEC; Tarih: 13 Haziran 1984; m.3). Sekizinci Yönerge'nin 24. maddesiyle de AB'ye üye ülkeler bağımsızlık ölçütlerini belirlemede serbest bırakılmışlardır. Yönerge'nin 26. maddesinde de; gerek yetki verilmiş kişilerin, gerekse denetim firmalarının denetimlerini bağımsız olarak yürütmedikleri takdirde sorumlu tutulmalarına neden olacak yaptırımlara maruz kalacakları belirtilmiştir.

### **Mesleki Özen ve Titizlik Standardı**

Sekizinci Yönerge'de en çok üzerinde durulan konunun mesleki eğitim ve yeterlilik olduğunu görüyoruz. Yönergede mesleki özen ve titizlik ilkesine ilişkin herhangi bir maddeye yer verilmemiştir. Ancak denetçinin mesleki eğitim alması, mesleki yeterliliğini kanıtlaması, bağımsız ve dürüst davranması, mesleki özen ve dikkatin bir bakımdan uygulaması olarak değerlendirilebilir.

Sekizinci Yönerge'de, genel standartlara ilişkin düzenlemeler yapılmış, bunun dışında denetim çalışmalarını ilgilendiren çalışma alanı ve raporlama standartlarına ilişkin herhangi bir maddeye yer verilmemiştir.

Ayrıca, Avrupa Birliği ülkeleri açısından bağımsız denetimi doğrudan ilgilendirmese de bağımsız dış denetimin daha sağlıklı ve güvenilir bir şekilde yapılmasına olanak sağlayacak finansal raporlamaya ilişkin önemli bir gelişmenin de bu noktada belirtilmesi yerinde olacaktır. Avrupa Birliği 2000 yılında aldığı karar ile 1.1.2005 tarihinden itibaren Avrupa Birliği'ne üye bütün ülkelerin borsaya kayıtlı işletmelerinin mali tablolarını Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na (IFRS-International Financial Reporting Standards) uyum içinde hazırlama zorunluluğu getirilmiştir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın amacı, finansal piyasaların küresel olarak gelişimini ve güçlenmesini destekleyebilmek için Avrupa genelindeki tutarsızlıkları en aza indirmek mali tablolardaki şeffaflığı sağlamaktır (TÜRMOB Haber, Nisan 2004, s.3). Kanımızca bütün ülkelerde aynı tutarlılık ve şeffaflıkta hazırlanacak finansal tablolar hem bağımsız denetimin kolay ve sağlıklı bir şekilde yapılmasına hem de yapılan denetimin güvenilirliğine ve karşılaştırılabilirliğine önemli ölçüde katkıda bulunacaktır.

### **ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI**

Uluslararası denetim standartlarının ilki, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'na (IFAC-Internatioanal Federation of Accountants) bağlı olarak çalışan ve 2002 yılının ortalarında Uluslararası Denetim ve Güvenlik



**Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması**

Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board-IAASB) olarak yeniden adlandırılan Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (IAPC-International Auditing Practices Committee) tarafından 1991 yılında yayınlanmıştır (www.icaew.co.uk/library/index.cfm). 1994 yılında ise standartlar tamamlanarak bir set halinde kodlarıyla birlikte yayınlanmıştır (Roussey, 1999: 15). Uluslararası denetim standartları içeriği itibariyle, denetimin başlangıcından itibaren sonuna kadar bütün aşamaları ayrıntılı olarak ele almaktadır (Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements, 2004). Bu nedenle AICPA tarafından yayınlanan standartlardan daha kapsamlı olduğu söylenebilir. Çalışmamızda, uluslararası denetim standartlarının içeriğine, karşılaştırma yapılmasına olanak sağlayacak şekilde, ABD genel kabul görmüş denetim standartlarındaki sınıflandırma kapsamında kısaca yer verilecektir.

**Mesleki Eğitim ve Yeterlilik Standardı**

Mesleki eğitim ve yeterlilik standardı uluslararası muhasebe standartları kapsamında ayrı bir başlık halinde ele alınmamakla birlikte, “200 Finansal Tablolar Denetiminin Amacı ve Sorumluluklar Standardı”nda, denetimin genel ilkeleri başlığı altında sayılan maddelerden biri olarak yer almaktadır. Ayrıca Profesyonel Muhasebeciler İçin Etik Kodları başlığı altında da meslek elemanlarının gerekli eğitimi almış ve yeterli olmaları gerektiği konusuna değinilmiştir.

**Mesleki Özen ve Titizlik Standardı**

Mesleki özen ve titizlik standardı da yine uluslararası denetim standartlarında ayrı bir başlık olarak ele alınmamakla birlikte, mesleki eğitim ve deneyim standardında olduğu gibi “200 Finansal Tablolar Denetiminin Amacı ve Sorumluluklar Standardı”nda denetimin genel ilkeleri başlığı altında bir madde olarak yer almaktadır. Profesyonel Muhasebeciler İçin Etik Kodları başlığı altında meslek elemanlarının taşıması gereken özellikler arasında mesleğin gerektirdiği dikkat ve özen de sayılmıştır ve meslek elemanları denetim hizmetlerini gereken özen ve titizliği göstererek yürütmelidirler, denilmiştir.

**Bağımsızlık Standardı**

Uluslararası Denetim Standartları arasında bağımsızlık bir standart olarak ele alınmamakla birlikte, “200 Finansal Tablolar Denetiminin Amacı ve Sorumluluklar Standardı”nda, denetimin genel ilkeleri başlığı altında bir madde olarak belirtilmiştir. Profesyonel Muhasebeciler İçin Etik Kodları başlığı altında da bağımsızlık standardına ilişkin ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

### **Planlama ve Gözetim Standardı**

Denetimin planlamasına ilişkin açıklamalara uluslararası denetim standartlarında 300-399 Planlama ana başlığı altında yer verilmiştir.

“300 Planlama Standardı”nda; “denetçi, denetimin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlamak amacıyla denetimi planlamalıdır” denilmektedir. Standart kapsamında; çalışmanın planlamasına, bir bütün olarak denetim planına, denetim programına, denetim programı ve denetim planında olabilecek değişikliklere ilişkin ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir. Ayrıca “310 Denetlenecek İşletme Hakkında Bilgi Toplama Standardı” kapsamında da, denetimin planlanması aşamasında denetçinin, denetim sırasında karşılaşacağı olayları ve işlemleri anlayabilmesine olanak sağlayacak düzeyde müşteri işletme hakkında bilgi toplamasının gerekliliğine değinilmiştir.

### **İç Kontrol Sistemi Hakkında Bilgi Edinme Standardı**

İç kontrol sistemi hakkında bilgi edinme standardına ilişkin açıklamalara uluslararası denetim standartları kapsamında 400-499 İç Kontrol Sistemi ana başlığı altındaki standartlarda yer verilmiştir. “400 Denetim Riskinin Değerlendirilmesi ve İç Kontrol Sistemi Standardı”nda, ABD genel kabul görmüş denetim standartlarında da olduğu gibi; “denetçi, denetimi iyi bir şekilde planlamak ve etkili bir denetim yaklaşımı geliştirmek için, denetimini gerçekleştireceği işletmenin muhasebe ve iç kontrol sistemi hakkında yeterli derecede bilgi sahibi olmalıdır”, denilmektedir.

### **Kanıt Toplama Standardı**

Kanıt toplama standardı, uluslararası denetim standartlarında da 500-599 Denetim Kanıtları adı altında ayrı bir standart grubu olarak yer almaktadır. “500 Denetim Kanıtlarının Toplanması Standardı”nda, “denetçi, denetime ilişkin olarak mantıklı sonuçlar elde edebilmek için yeterli miktarda ve uygun denetim kanıtı elde etmelidir” denilmektedir. Bu standart kapsamında denetim kanıtı; “denetçi tarafından kullanılan, örneğin finansal tabloların temelini oluşturan muhasebe kayıtları ve diğer bilgiler gibi tüm bilgiler” olarak tanımlanmıştır. Bu grupta yer alan diğer standartlarda da denetim kanıtlarının türlerine, nasıl elde edileceğine ve analitik inceleme prosedürlerine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

### **Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı**

Bu standarda ilişkin açıklamalara uluslararası denetim standartlarında 700-799 Denetim Bulguları ve Raporlama ana grubu altında yer alan “710 Karşılaştırmalar Standardı” başlığı altında yer verilmiştir. Bu standartta, denetçi cari dönem finansal tablolarının muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığını araştırmalıdır, denilmektedir.

### **Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Devamlılık Standardı**

Uluslararası denetim standartlarında bu standarda ilişkin açıklamalara “710 Karşılaştırmalar Standardı”nda yer verilmiştir ve standart kapsamında, “denetçi, işletmenin geçmiş dönem finansal tablolarında uygulanan muhasebe ilkeleri ve politikalarının cari dönemde de uygulanıp uygulanmadığını araştırmalıdır”, denilmektedir.

### **Finansal Tablolardaki Açıklamaların Yeterliliği Standardı**

Bu standart uluslararası denetim standartlarında genel kabul görmüş denetim standartlarında olduğu gibi ayrı bir başlık olarak ele alınmamakla birlikte, 700-799 Denetim Bulguları ve Raporlama ana başlığı altında yer alan standartlarda bu standardı karşılayacak açıklamalara yer verilmiştir. Finansal tablolardaki açıklamaların, şüpheye yer vermeyecek şekilde tam ve eksiksiz olması gerektiği vurgulanmıştır.

### **Görüş Bildirme Standardı**

Uluslararası denetim standartları kapsamında, bu standarda ilişkin açıklamalara “700 Denetçi Raporu” ve “710 Karşılaştırmalar” standartlarında yer verilmiştir.

Bu standartlar kapsamında, “denetçi raporu, finansal tablolara ilişkin görüşlerle ilişkili olarak açık bir şekilde yazılmış ifadeleri içermelidir” denilmektedir. Ayrıca bu standartlarda, denetim raporunda yer alması gereken temel unsurlara, denetim raporu örneğine, denetçi görüşü üzerinde etkisi olan ve olmayan konulara, tam bir denetim görüşüne ulaşmayı engelleyen konulara ilişkin açıklamalara, denetçi görüşü türlerine ayrıntılı bir şekilde yer verilmiştir.

## **ÜLKEMİZ BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM STANDARTLARI**

### **Ülkemizdeki Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler**

1970’li yıllardan itibaren, ülkemizdeki işletmelerin uluslararası düzeydeki ilişkilerinin artmaya başlaması, yabancı firmaların ülkemizde yatırımlarının artması, Türk şirketleri için uluslararası finansman olanaklarının artmaya başlaması gibi nedenler ülkemizde bağımsız dış denetimi zorunlu bir ihtiyaç olarak ortaya çıkarmıştır (Göksel,1992: 13). Ülkemizde bağımsız dış denetimin yapılmasına ilişkin zorunluluk ilk defa 1987 yılında bankaların denetimi ile getirilmiştir. Bu gelişmelerin paralelinde T.C. Merkez Bankası 24 Aralık 1987 tarihinde bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılacak banka denetimlerinin esaslarını açıklayan Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ’i yayınlamıştır (Akgül, 2000: 5). Bankaların denetiminden sonra Sermaye Piyasası Kurulu’na bağlı ortaklıkların zorunlu denetiminin bunu izlediği görülmüştür.

Sermaye Piyasası Kurulu 13 Aralık 1987 tarihinde kendine tabii ortaklıkların denetimini düzenlemek amacıyla Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetim hakkında Yönetmelik'i yayınlamıştır. Bu yönetmeliğe bağlı olarak Bağımsız Denetim Kuruluşları oluşturulmuştur. Sermaye Piyasası Kurulu daha sonra yayınladığı tebliğlerle denetim kuruluşları ve denetçilerle ilişkin genel esasları, denetim standartlarını, raporlama ilke ve kurallarını belirlemiştir (Seri:X, No: 1-19 sayılı Tebliğler). Sermaye Piyasası Kurulu son zamanlarda yaşanan denetim skandalları sonucu bunların önüne geçmek amacı ile çıkarılan Sarbanes-Oxley Yasası paralelinde, Denetçi Bağımsızlığının Sağlanmasına İlişkin Seri:X, No:19 sayılı Tebliği (02.11.2002) yayınlamıştır. Bu tebliğ ile Seri:X, No:16 sayılı Tebliğ'in bazı maddelerine eklemeler yapılmış, bazılarında ise değişikliğe gidilmiştir.

Bilindiği gibi, ülkemiz AB için tam üyelik müzakereleri için tarih almış bulunmaktadır. Ayrıca, hükümetimizce Uluslararası Para Fonu'na (IMF), 30.07.2002 tarihli niyet mektubuyla, SPK'nın Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını (IFRS-İnternational Financial Reporting Standards) uygulayacağı sözü verilmiş bulunmaktadır. Bu amaçları gerçekleştirmek için, SPK, 15.11.2003 tarihli Seri:XI, No:25 sayılı Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ ve Seri:XI, No:27 sayılı Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliği yayınlamıştır. Bu Tebliğler Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyumu sağlamaktadır ve 01.01.2005'ten itibaren hisse senetleri borsada işlem gören şirketler, yatırım ortaklıkları, hisse senetleri borsada işlem görsün veya görmesin tüm aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ile bu şirketlerin bağlı ortaklığı, müşterek yönetime tabii ortaklığı ve iştiraki konumunda olan ve konsolidasyon kapsamı dışında tutulmamış olan şirketler için uygulanması zorunlu tutulmuştur. Söz konusu bu standart, doğrudan bağımsız dış denetim ile ilgili olmasa da Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uyumu gerçekleştireceği için, bağımsız denetim içinde büyük önem taşımaktadır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının ülke çapında uygulamaya konması, kanımızca, mali tablolardaki tutarsızlıkları azaltacak ve mali tabloların şeffaf bir yapıya kavuşmasına ve karşılaştırılabilirliğinin sağlanmasına olanak sağlayacaktır. Mali tablo formatında ülke çapında bir bütünlüğün sağlanması bağımsız dış denetim faaliyetlerinin daha sağlıklı ve güvenilir olarak yapılmasına da yardımcı olacaktır. Bunların yanı sıra, uluslararası yapılanmayı sağlamış finansal raporlar ve işletmelerimizle ilgili olarak yukarıda sözü edilen konuların, bizi uluslararası boyuta da taşıyacağı açıktır.

Ülkemizde denetim alanındaki önemli gelişmelerden biri de 13 Haziran 1989 tarihinde yayınlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile bunu izleyen yönetmelik ve tebliğlerdir (Akgül, 2000: 5). 3568 sayılı Kanun, bağımsız dış denetimi tam anlamıyla düzenlememekle birlikte bağımsız

denetçilerin serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir olması zorunluluğu bulunduğundan bu Kanunun da bağımsız denetimle iç içe girdiği görülmektedir.

### **Ülkemizde Denetim Standartlarına İlişkin Yapılan Düzenlemeler**

Ülkemizde, denetleme ilke ve kuralları ilk kez Sermaye Piyasası Kurulunun 1988 yılında yayınladığı tebliğler ile yasal bir nitelik kazanmıştır. Bu kurallar, Sermaye Piyasası Mevzuatı'na tabi olan kuruluşlarda yapılan denetimin sermaye piyasası mevzuatı yönünden geçerliliğini sağlamak için kabul edilmiştir. Sermaye piyasasında bağımsız denetime ilişkin ilke ve kurallara büyük ölçüde Seri X, No:16 sayılı Tebliğde yer verilmiştir (Küçüksözen ve Sayar, 2002: 51). 1 Haziran 1989 tarihinde kabul edilen 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 50. maddesi uyarınca hazırlanan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik hükümlerinde de denetim standartlarına yer verildiği görülmektedir. Muhasebe ve denetim standartlarının oluşturulması görevi TÜRMOB tarafından 9 Şubat 1994 tarihinde kurulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'na (TMUDESK) verilmiştir. TMUDESK'in amacı; ulusal muhasebe ve denetim standartlarını uluslararası standartlarla uyumlu olarak saptamak ve yayınlamaktır (turmob.org.tr-TMUDESK Yönergesi; Türker, 1996: 5). Ancak, TMUDESK'in bu muhasebe standartları oluşturma görevi, 15.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun'un 27. maddesinde yapılan değişiklikle yeni kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'na verilmiştir. Şu anda bu Kurul, muhasebe alanındaki standartların çıkarılmasına yönelik çalışmalarında belli bir aşama kaydetmesine karşın, muhasebe denetimi alanında herhangi bir standart yayınlamamıştır. Ülkemizde denetim alanında en önemli gelişlerden biri de 22 Ocak 2003 tarihinde Türkiye Denetim Standartları Kurulu'nun kurulmasıyla gerçekleşmiştir. TÜDESK, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na göre meslek ruhsatı sahibi olan meslek elemanlarının denetim faaliyetleri ile başka kanunlarla verilen denetim işlemlerini disiplinli bir şekilde yürütebilmesi için uluslararası denetim standartlarını saptaması ve yayınlaması amacıyla TÜRMOB tarafından kurulmuştur. TÜDESK kurulduktan sonra ilk olarak, 2002 yılı sonu itibarıyla IFAC'a bağlı olarak çalışan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB-International Auditing and Assurance Standards Board) tarafından hazırlanarak yayınlanan Uluslararası Denetim Standartları'nın tercümesini yapmıştır. TÜDESK'in yapmış olduğu Uluslararası Denetim Standartları'nın tercümesi yakın tarihte TÜRMOB tarafından yayınlanmıştır (TÜRMOB Haber, 2004, s.1). Aşağıda ülkemizdeki düzenlemelerde yer alan denetim standartlarının, karşılaştırma yapılmasına olanak sağlayacak şekilde, ABD

genel kabul görmüş denetim standartlarındaki sınıflandırma çerçevesinde açıklanmasına yer verilecektir.

### **Mesleki Eğitim ve Yeterlilik Standardı**

Bu standarda ilişkin açıklamalara Sermaye Piyasası Kurulu'nun "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ"inin 4,7,8 ve 9. maddelerinde yer verildiğini görüyoruz. Bu maddelerde genel hatlarıyla, mesleğe girecek olan kişilerin, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanını almış ya da yabancı ülkelerde bağımsız denetim yetkisi sağlayan belge sahibi olmaları zorunluluğu, bağımsız denetim kuruluşlarının, denetçilerinde mesleki yeterliği aramak ve sağlamak zorunda oldukları ve hizmet içi eğitim ve staj sürelerine ilişkin açıklamalar yer almaktadır.

3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebesi Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nda ise meslek mensubu olacaklarda aranacak şartlar kapsamlı olarak açıklanmıştır. Kanunun 4,5 ve 9. maddeleri ile 3 Ocak 1990 tarihinde yayımlanan "Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 4. maddesinde bu standarda ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Kanunun 4. maddesinde meslek mensuplarının taşınması gereken genel şartlara yer verilirken (TC. vatandaşı olmak, Kamu haklarından mahrum bulunmamak vb.), Kanun'un 5/A maddesinde ise serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin taşınması gereken özel şartlara yer verilmiştir. Yine aynı maddede staj süresine ilişkin olarak, 2 yıl süreyle mali müşavir veya yeminli mali müşavir yanında staj amacıyla çalışmış olmak gerekliliğine yer verilmiştir (3568 sayılı SM, SMMM ve YMM'lik Kanunu: m.4-5). Staja ilişkin olarak belirtilmesi gereken önemli bir nokta da serbest muhasebeci mali müşavir olmak isteyen bir adayın dört yıllık lisans eğitimini tamamladıktan sonra staja başlamadan önce yılda iki defa ÖSYM tarafından yapılan ön sınav da başarılı olması zorunluluğunun bulunmasıdır (Usul ve Bekçi, 2002: 47).

### **Bağımsızlık Standardı**

Gerek genel kabul görmüş denetim standartlarında, gerekse mesleki ahlak kurallarında ayrı bir başlık olarak ele alınan bağımsızlık konusu Sermaye Piyasası Kurulu tarafından "mesleki faaliyetlerin, dürüst ve tarafsız bir şekilde yürütülmesini sağlayacak bir anlayış ve davranışlar bütünü" olarak tanımlanmaktadır (Seri:X, No:16 sayılı Tebliğ: m.10). Tebliğ'in 10. maddesinde, "denetçiler çalışması sırasında, çıkar çatışmalarından uzak kalmak, dürüstlük ve tarafsızlıklarını etkileyebilecek bir müdahaleye imkan vermemek, denetim sonucunda ulaşıkları görüşlerini başkalarının doğrudan veya dolaylı çıkarlarını düşünmeksizin raporunda açıklamak zorundadırlar" denilmektedir. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ'in 11. maddesinde ise, bağımsızlığı ortadan kaldıran hallerin ne olduğuna yer

verilmiştir. 13. maddede yine bağımsızlık standardına ilişkin olarak, bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılması yasaklanan işler belirtilmiştir.

Sarbanes Oxley Yasası sonrasında yapılan düzenlemeler ve alınan önlemlerin paralelinde Sermaye Piyasası Kurulu da, Seri:X, No:19 sayılı "Denetçi Bağımsızlığının Sağlanmasına İlişkin Tebliğ'i yayınlamıştır. Buna göre Tebliğin 1. maddesi ile Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ'in (Seri:X, No:16 Sayılı Tebliğ) denetçinin bağımsızlığını ortadan kaldıran durumları içeren 11. maddesine Sarbanes-Oxley Yasasındaki düzenlemeye uygun olarak üç fıkra eklenmiştir. Birinci fıkra ile bağımsız denetim kuruluşları ve bu kuruluşların denetçilerinin bedelli veya bedelsiz olarak yapamayacakları işlerin neler olduğu belirtilmiştir. 11. maddeye eklenen 2. fıkrada; "3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu çerçevesinde; mali tabloların ve beyannamelerin vergi mevzuatı hükümlerine uygunluğunu incelemek ve uygunluğu tasdik etmek, konu hakkında yazılı görüş vermek ve rapor düzenlemek faaliyetleri 1. fıkrada belirtilen yapılmayacak faaliyetler kapsamına girmez" denilmektedir. 3. fıkrada ise, bağımsız denetim kuruluşunun yönetim veya sermaye bakımından doğrudan ya da dolaylı olarak hakim bulunduğu bir danışmanlık şirketinin, bağımsız denetim kuruluşunun hizmet verdiği müşterisine, aynı dönem için danışmanlık hizmeti veremeyeceği belirtilmektedir. Bu kapsama, bağımsız denetim kuruluşunun gerçek kişi ortakları ve yöneticileri tarafından verilen danışmanlık hizmetleri dahil olup, bu fıkranın çıkar çatışmalarını önlemeye yönelik olduğu söylenebilir.

3568 sayılı Kanun'un 9,45 ve 48. maddeleri ile SM, SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 43 ve 47. maddelerinde de bağımsızlık ilkesine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Bütün bu düzenlemelere rağmen ülkemizde denetim kuruluşlarının bağımsızlık standardıyla ters düşecek şekilde, işletmelere çeşitli konularda yardımcı olduğunu görmekteyiz. Daha önce yapılan bir çalışmada Sermaye Piyasası Kurulu tarafından bağımsız denetim yetkisi verilen firmaların işletmelere, muhasebe sistemlerinin kurulması, yönetim danışmanlığı ve vergi konusunda danışmanlık gibi bağımsız denetim standardı ile bağdaşmayacak konularda yardımcı oldukları saptanmıştır (Dönmez, 2002, s.153).

### **Mesleki Özen ve Titizlik Standardı**

Genel kabul görmüş denetim standartlarında mesleki özen olarak ele alınan konular, Sermaye Piyasası Kurulu düzenlemelerinde "mesleki özen ve titizlik" kapsamında ele alınmıştır. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ'in 12. maddesinde, mesleki özen ve titizliğe ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

3568 sayılı Kanun'da ise mesleki özen ve titizlik standardına ilişkin yeterli bir açıklama yer almamaktadır. Yalnız SM, SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 6. maddesinde "meslek mensupları çalışmalarını sırasında, çıkar çatışmalarından uzak kalırlar ve görevlerini sürdürürlerken mesleki özen ve dikkati gösterirler" denilmektedir.

### **Planlama ve Gözetim Standardı**

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ'in 25. maddesinde planlamama, 27. maddesinde ise gözetim ve koordinasyon ilkesine açıklık getirilmiştir. 25. maddede denetim çalışmalarının etkin bir şekilde planlanması gerektiği belirtilirken, 27. maddede ise sorumlu ortak baş denetçinin gözetim sorumluluğunun kapsamına yer verilmiştir. SM, SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 53 ve 54. maddelerinde de planlama ve gözetim standardına ilişkin açıklamalar dar kapsamlı da olsa yer almaktadır.

### **İç Kontrol Sistemi Hakkında Bilgi Edinme Standardı**

İç kontrol sisteminin incelenmesi standardına ilişkin açıklamalara Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetim Hakkında Tebliğ'in (Seri:X, No:16 sayılı Tebliğ) 28. maddesinde iç kontrol sisteminin tanımına yer verilmiş ve yine aynı maddede denetçinin, uygulayacağı denetim tekniklerinin türünü, uygulama zamanını ve kapsamını belirlemek amacıyla, iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işleyip işlemediğini değerlendirmek zorunda olduğu belirtilmiştir (Seri:X, No:16 sayılı Tebliğ: m.28). 3568 sayılı Kanun'da ise bu standarda ilişkin herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir. Ancak sadece SM, SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 52. maddesinde sayılan denetim öncesinde saptanacak hususlar safhasında "iç kontrol organizasyonunun durumu" şeklinde bir madde yer almaktadır.

### **Kanıt Toplama Standardı**

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğin 29,30 ve 31. maddeleri kanıt toplama standardına ilişkindir. 29. maddede denetçilerin denetim esnasında kanıt toplama zorunluluğuna; 30. maddede, kanıt toplamanın amaçlarına ve 31. maddede de kanıt toplama sırasında yararlanılacak olan denetim tekniklerine yer verilmiştir. 3568 sayılı Kanun'da ise başlı başına kanıt toplama standardına yer verilmemiştir. Ancak SM, SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 55. maddesinde "Bilgi ve Belgelerin Toplanması" başlığı altında bu konu ele alınmaktadır.



### **Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı**

Mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğın denetim raporunda açıklanmasını gerektiren bu standarda ilişkin açıklamalara Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ'in 36/a maddesinde yer verilmiştir ve eğer genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden sapmalar tespit edilirse, bu sapmaların mali tablolar üzerindeki etkisinin sürekli ve özel denetimlerde tam olarak, sınırlı denetimlerde ise makul bir yaklaşımla hesaplanarak raporda belirtilmesi gerektiği belirtilmiştir. 3568 sayılı Kanun kapsamında ise bu standarda ilişkin herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir.

### **Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Devamlılık Standardı**

Bu standarda ilişkin açıklamalara, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ'in 36/b maddesinde yer verildiğini görüyoruz. Bu madde kapsamında; bağımsız denetim raporunun, muhasebe politikalarının bir önceki yıla tutarlı olarak uygulanıp uygulanmadığını, muhasebe politikalarında bir değişiklik varsa bu değişikliği tam olarak belirtir şekilde düzenlenmesi gerektiği belirtilmiştir. Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ'in (Seri:XI, No:1 Sayılı Tebliğ) 44. maddesinde de yine bu standartla ilgili olarak; "muhasebe politikalarının tutarlı bir şekilde uygulanması şarttır" denilmektedir (Seri:XI, No:1 Sayılı SPK Tebliği m.44). 3568 sayılı Kanun kapsamında ise bu standart ile ilgili her hangi bir açıklamaya yer verilmemiştir.

### **Finansal Tablolardaki Açıklamaların Yeterliliği Standardı**

Sermaye Piyasası Kanunu'nda, Bağımsız Dış Denetim Hakkında Tebliğ'in 36/c maddesi bu standarda ilişkindir. Bu maddede; "mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe kavramlarından tam açıklama kavramına uygun bulunmaması halinde bu husus gerekçeleriyle birlikte raporda belirtilmelidir" denilmektedir. 3568 sayılı Kanun'da ise bu standarda ilişkin herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir.

### **Görüş Bildirme Standardı**

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ'in 35. maddesi denetim raporları ve görüş bildirmeye ilişkindir. Tebliğ'in 39. maddesinde ise denetçinin vereceği görüşü etkileyebilecek hallerden bahsedilmiştir. 3568 sayılı Kanun'da ise; SM, SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 58 ve 59. maddelerinde bu standarda ilişkin açıklamalar yer almaktadır. 58. maddede denetim raporunun şeklen nasıl olmadığı gerektiğine yer verilirken, 59. maddede ise; görüş bildirme ve denetim raporu çeşitlerine açıklık getirilmiştir.

## **STANDARTLARIN KARŞILAŞTIRILMASI**

## **ÜLKEMİZ**

## **AÇISINDAN**

### **Mesleki Eğitim ve Yeterlilik Standardı**

ABD genel kabul görmüş denetim standartları ile karşılaştırıldığı zaman; Sermaye Piyasası Kurulu'nun mesleki eğitim ve yeterlilik standardına ilişkin düzenlemelerinin büyük ölçüde "genel kabul görmüş denetim standartları" ile paralel olduğu görülmektedir. Gerek hizmet içi eğitim programları gerekse mesleki şartları benzerlik taşımaktadır. Genel kabul görmüş denetim standartlarında önemle üzerinde durulan denetçi ve denetçi yardımcılarının yetişmesinde ilke olarak kendi gayret ve çabalarının esas olması Sermaye Piyasası Kanunu'nun düzenlemelerinde de önemle vurgulanmaktadır. 3568 sayılı Kanun ise belli ölçüde genel kabul görmüş denetim standartlarında belirtilen koşulları karşılamasına rağmen, genel kabul görmüş denetim standartlarında tek bir denetçi grubu hedef alınırken, 3568 sayılı Kanun'da ise üç ayrı meslek grubu için düzenleme yapıldığı görülmektedir. Yine 3568 sayılı Kanun'da meslekle ilgisi bulunmayan, mezun olduğu branş itibarıyla mesleğin gerektirdiği bilgilerden yoksun bazı kişilere sınavsız mesleğe giriş hakkı verilmesi ve mesleğe giriş hakkının verilmesinin ve bu kişilerin mezun oldukları bölümlerin genel kabul görmüş denetim standartlarında belirttiği şekilde, işletme, muhasebe, finans ve vergi gibi gerekli konuları içermemesinin de 3568 sayılı Kanun'un genel kabul görmüş denetim standartlarıyla çeliştiği bir nokta olduğu söylenebilir.

AB Sekizinci Yönergesi ile karşılaştırıldığı zaman ise; SPK ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebesi Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanun'unda yer alan düzenlemeler Sekizinci Yönerge ile bazı noktalarda uyuşmakla beraber, uyuşmadığı noktalarda görülmektedir. Sermaye Piyasası Kurulu'nun "mesleki eğitim ve yeterlilik standardı" na ilişkin düzenlemesinde sürekli olarak 3568 sayılı Kanun'a atıfta bulunulduğu için burada SPK düzenlemesi de 3568 sayılı Kanun ile birlikte değerlendirilecektir.

Denetçi olabilmek için gerekli eğitim koşulu olarak hem Sekizinci Yönerge'de hem de SPK ve 3568 sayılı Kanun'da üniversite mezunu olma şartı aranmaktadır. Burada eğitim süresi bakımından tutarlılık olmasına rağmen, mezun olunacak lisans bilim dalları konusunda bir tutarlılık bulunmamaktadır. Sekizinci Yönerge kapsamında denetçilerin muhasebe alanında yüksek eğitimlerini tamamlamış olmaları istenirken, 3568 sayılı Kanun ve SPK Tebliğinde ise bu kapsam daha geniş tutulmuştur. Bu durum ülkemiz açısından bir olumsuzluk olarak görülebilir. Çünkü mesleğe kabul ve mesleki yeterlilik için uygun görülen bazı lisans programlarında mesleki yeterliliği sağlayacak bir eğitim programı mevcut değildir. Yine daha önce hiç bir şekilde muhasebe, finansal analiz, muhasebe ve vergi denetimi bilgisi olmadan yüksek lisans diplomasına sahip olan kişilerin de mesleğe aday

## **Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması**

olabilmelerinin meslek açısından sakıncalı bir durum oluşturduğu kanaatindeyiz..

Sekizinci Yönerge'de staj süresi 3 yıl (Direktif No:81 / 253/ EEC; Tarih: 13 Haziran 1984: m.8) olarak belirtilmiştir. SPK düzenlemeleri ve 3568 sayılı Kanun'da ise belirtilen staj süresi 2 yıldır. Sekizinci Yönerge'de denetim yetkisinin kişi veya kurumlara verilebileceği belirtilmiştir. 3568 sayılı Kanun bu konuda yetkiyi kişilere verirken, SPK mevzuatında ise bu yetki denetim kuruluşlarına verilmiştir.

Uluslararası denetim standartlarında mesleki eğitim ve yeterlilik standardına ilişkin olarak yapılan açıklamalarla karşılaştırıldığı zaman, ülkemizdeki düzenlemelerde bu standarda ilişkin olarak yer alan açıklamaların uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu olduğunu hatta ülkemiz düzenlemelerinde daha ayrıntılı açıklamalara yer verildiğini söyleyebiliriz.

### **Bağımsızlık Standardı**

Muhasebenin temel kavramlarından "tarafsızlık ve belgelendirmenin" gerçekleştirilmesi içinde büyük bir önem taşıyan bağımsızlık standardına ilişkin ülkemizdeki düzenlemeler, ABD genel kabul görmüş denetim standartları ile karşılaştırıldığı zaman; Sermaye Piyasası Kurulu'nun bağımsızlık standardına ilişkin yaptığı düzenlemelerin genel kabul görmüş denetim standartları ile bir çok noktada paralellik taşıdığı görülmektedir.. Ancak SPK düzenlemesinde bağımsızlığı ortadan kaldıran hallerde yer alan "geçmiş dönemlere ait denetim ücretinin müşteri tarafından ödenmemesi" durumu genel kabul görmüş denetim standartlarında yer almamaktadır. SPK düzenlemelerinin yine bağımsızlık standardına ilişkin olarak Sarbanes- Oxley Yasası ile yapılan düzenlemelere de, çıkardığı Seri:X, No:19 sayılı Tebliğ'i ile uyum sağladığını görüyoruz. 3568 sayılı Kanun'da ise genel kabul görmüş denetim standartları ile uyum sağlayacak ölçüde bir düzenleme yapılmamıştır ve yapılan düzenlemeler de oldukça dağınık haldedir ve açık olarak belirtilmemiştir.

AB Sekizinci Yönergesi ile karşılaştırıldığı zaman; hem Sekizinci Yönerge hem de 3568 sayılı Kanunda meslek mensuplarının bağımsızlığı ve mesleki açıdan dürüstlük, mesleğin temel ilkeleri olarak kabul edilmiştir. Sekizinci Yönerge'de denetçilerin bağımsızlığı konusundaki düzenlemeler üye ülkelerin otoritelerine bırakılmıştır. 3568 sayılı Kanun'da ise yukarıda belirtilen genel ilke dışında (3568 sayılı Kanun, m.9) bağımsızlık konusuna ayrıntılı olarak yer verilmemiştir.

Uluslararası denetim standartlarında yer alan bağımsızlığa ilişkin açıklamalarla karşılaştırıldığı zaman Sermaye Piyasası Kanunu'nun düzenlemelerinde yer alan bağımsızlık standardına ilişkin açıklamaların uluslararası denetim standartları ile paralellik taşıdığını hatta daha ayrıntılı

olduğunu söyleyebiliriz. 3568 sayılı Kanun'da ise bu standarda ilişkin olarak yapılan açıklamaların, genel kabul görmüş denetim standartları (Amerika Birleşik Devletleri Denetim Standartları) ile karşılaştırılacak düzeyde olmamasına karşın uluslararası denetim standartlarında yer alan açıklamalarla uyumlu olduğunu söyleyebiliriz.

### **Mesleki Özen ve Titizlik Standardı**

ABD genel kabul görmüş denetim standartları ile karşılaştırıldığı zaman, gerek kapsam açısından gerekse ilkeler açısından değerlendirdiğimizde Sermaye Piyasası Kurulu'nun mesleki özen ve titizlik standardına ilişkin düzenlemelerinin, genel kabul görmüş denetim standartlarıyla uyum içinde olduğunu söyleyebiliriz. 3568 sayılı Kanun'da ise daha önce de belirttiğimiz gibi bu konuda yeterli bir açıklamaya verilmemiştir ve yapılan açıklamanın da genel kabul görmüş denetim standartlarını karşılamaktan uzak olduğu ifade edilebilir.

Uluslararası denetim standartları ile karşılaştığımız zaman, SPK düzenlemelerinde yer alan mesleki özen ve titizlik standardına ilişkin açıklamaların uluslararası denetim standartları ile uyumlu ve uluslararası denetim standartlarından daha ayrıntılı olduğunu söyleyebiliriz. 3568 sayılı Kanun'da ise bu konuda yeterli bir açıklamanın olmadığı daha önce de belirtilmişti.

### **Planlama ve Gözetim Standardı**

ABD genel kabul görmüş denetim standartlarında, planlama kavramıyla birlikte programlama kavramına yer verilmemekte, sadece planlama kavramı bulunmaktadır. Sermaye Piyasası Kanunu'nun düzenlemesinde ise hem planlama hem de denetim programı birlikte ele alınmıştır. Genel kabul görmüş denetim standartlarına göre planlama insan gücü planlaması ve çalışanların etkinliğinin gözlenmesini de kapsar. SPK düzenlemesinde ise çalışanların ilişkileri ve sorumluluklarına ilişkin açıklamalara daha önce de değindiğimiz gözetim başlığı altında yer verilmektedir. Böylelikle, düzenlemede planlama ve denetim çalışması sırasında gözetim zorunluluğu ile ilişki kurulmuş ve genel kabul görmüş denetim standartlarıyla paralellik sağlanmıştır. 3568 sayılı Kanun'da ise genel kabul görmüş denetim standartlarıyla tam olarak paralellik sağlayacak geniş kapsamlı bir açıklama yer almamaktadır.

Uluslararası Denetim Standartları ile karşılaştığımız zaman, SPK düzenlemelerinde yer alan açıklamaların uluslararası denetim standartları ile tam bir uyum içinde olduğunu söyleyebiliriz. 3568 sayılı Kanun'da yer alan açıklamalar ise genel kabul görmüş denetim standartlarıyla olduğu gibi, uluslararası denetim standartları ile de karşılaştırılmaktan uzaktır.

### **İç Kontrol Sistemi Hakkında Bilgi Edinme Standardı**

ABD genel kabul görmüş denetim standartları ile karşılaştırıldığı zaman Sermaye Piyasası Kurulunun iç kontrol sisteminin incelenmesi standardına ilişkin yaptığı düzenlemeler genel kabul görmüş denetim standartlarıyla paralellik taşımaktadır. Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenlemesinde de iç kontrol sistemi, genel kabul görmüş denetim standartları doğrultusunda şirketlerin organizasyon planları ile bunlara ilişkin yöntemlere bağlanmıştır. 3568 sayılı Kanun'da ise yukarıda da belirttiğimiz gibi genel kabul görmüş denetim standartları ile karşılaştırabileceğimiz herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir.

Uluslararası denetim standartlarında yer alan açıklamalarla karşılaştığımız zaman ise yine SPK düzenlemelerinde bu standarda ilişkin olarak yapılan açıklamaların uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu olduğu görülmektedir. Ancak 3568 sayılı Kanun, bu konuda yeterli bir açıklama olmaması nedeniyle, uluslararası denetim standartlarını karşılamaktan uzaktır.

### **Kanıt Toplama Standardı**

Sermaye Piyasası Kurulu'nun kanıt toplama standardına ilişkin düzenlemesi anlam ve içerik bakımından ABD genel kabul görmüş denetim standartlarıyla benzerlik taşımaktadır. SPK'nın düzenlemesinde de genel kabul görmüş denetim standartlarındakine benzer bir yaklaşımla, işletme dışındaki kaynaklardan toplanan kanıtların, işletme içinden toplananlara, iç kontrol sisteminin etkinliği durumunda toplanan kanıtların iç kontrol sisteminin etkin olmadığı bir durumda toplanan kanıtlara ve uygulanan denetim teknikleri sonucu toplanan kanıtların bu teknikler kullanılmadan elde edilenlere göre daha güvenilir olduğuna işaret edilmektedir. 3568 sayılı Kanun'da ise kanıt toplama standardına genel kabul görmüş denetim standartları ile karşılaştırılabilir düzeyde yer verilmemiştir.

Uluslararası denetim standartlarında yer alan kanıt toplama standardına ilişkin açıklamalarla karşılaştığımızda, SPK'nın düzenlemelerinde yer alan açıklamaların uluslararası denetim standartlarındaki kadar ayrıntılı olmasa da uluslararası denetim standartları ile büyük ölçüde paralellik taşıdığı görülmektedir. 3568 sayılı Kanun'da ise uluslararası denetim standartları ile karşılaştırılabilir ve bu standartları karşılayacak düzeyde bir açıklamaya yer verilmediğini görüyoruz.

### **Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı**

Muhasebenin temel kavramlarından olan "tutarlılık kavramı"nın uygulanıp uygulanmadığının ortaya konması için büyük önem taşıyan standartlardan biri olan bu standarda ilişkin olarak Sermaye Piyasası Kurulu düzenlemelerinde yer alan açıklamaların, ABD genel kabul görmüş denetim

standartları ile tamamen uyumlu olduğu görülmektedir. 3568 sayılı Kanun'da ise bu konuda hiç bir açıklama yer almamaktadır.

Uluslararası denetim standartları kapsamında bu standarda ilişkin olarak yer alan açıklamalarda karşılaştırıldığı zaman SPK düzenlemelerinde yer alan açıklamaların uluslararası denetim standartlarının paralelinde olduğu görülmektedir. 3568 sayılı Kanun'da ise daha önce de belirtildiği gibi, bu standarda ilişkin herhangi bir açıklamaya verilmemiştir.

### **Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Devamlılık Standardı**

Bu standartta "tutarlılık kavramı"na uyulup uyulmadığını ortaya koymada önemli standartlardan biri olup, Sermaye piyasasının bu standarda ilişkin yaptığı açıklamalar ABD genel kabul görmüş denetim standartlarındaki açıklamalarla aynı paralelliktedir ve yeterli kabul edilebilecek düzeydedir. 3568 sayılı Kanun kapsamında ise yukarıda da belirttiğimiz gibi bu standarda ilişkin herhangi bir açıklama yer almamaktadır.

Uluslararası denetim standartları ile karşılaştırdığımız zaman ise; SPK düzenlemelerinde bu standarda ilişkin olarak yer alan açıklamalar uluslararası denetim standartları paralelinde iken 3568 sayılı Kanun'da ise bu standarda ilişkin herhangi bir açıklamanın yer almadığı görülmektedir.

### **Finansal Tablolardaki Açıklamaların Yeterliliği Standardı**

Finansal tablolardaki açıklamaların yeterliliği standardı, temel muhasebe kavramlarından "tam açıklama kavramı"nın, denetlenen işletmelerin mali tablolarında uygulanıp uygulanmadığını ortaya koymada son derece önemli olup, Sermaye Piyasası Kurulu'nun bu standarda ilişkin yaptığı düzenlemenin, çok ayrıntılı olmamasına rağmen özü itibarıyla ABD genel kabul görmüş denetim standartlarında ayrıntılı olarak anlatılmak istenilenleri anlatmak için yeterli olduğu söylenebilir. 3568 sayılı Kanun'da ise bu standarda ilişkin bir düzenleme yer almamaktadır.

Uluslararası denetim standartları ile karşılaştırdığımız zaman ise; SPK düzenlemesinde bu standarda ilişkin olarak yer alan açıklamanın, uluslararası denetim standartlarında olduğu gibi çok fazla ayrıntılı olmadığını görüyoruz. Standardın özü itibarıyla SPK düzenlemesinin uluslararası denetim standartları ile uyumlu olduğunu görüyoruz. 3568 sayılı Kanun'da ise bu konuda karşılaştırma yapılabilecek bir düzenleme ve açıklama yer almamaktadır.

### **Görüş Bildirme Standardı**

ABD genel kabul görmüş denetim standartları ile karşılaştırıldığı zaman; Sermaye Piyasası Kurulu'nun yaptığı düzenlemelerde yer alan görüş bildirme standardına ilişkin açıklamaların genel kabul görmüş denetim

*Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması*

---

standartlarındaki açıklamalarla büyük bir oranda uyum içinde olduğu söylenebilir. SPK düzenlemesiyle de, genel kabul görmüş denetim standartlarında olduğu gibi denetim sonucu oluşan görüşün bir rapor aracılığıyla bildirilmesi zorunlu kılınmıştır. 3568 sayılı Kanun'da ise açıklamalar sadece yasal mevzuata dayandırılmış ve genel kabul görmüş denetim standartlarında olduğu gibi kapsamlı olarak raporlama standartlarına yer verilmemiştir.

Uluslararası denetim standartları ile karşılaştırdığımız zaman ise; Sermaye Piyasası Kanunu'nun düzenlemesinde de, uluslararası denetim standartları paralelinde ve uluslararası denetim standartlarındaki kadar ayrıntılı bir şekilde görüş bildirme standardına ilişkin açıklamaların yer aldığını görüyoruz. 3568 sayılı Kanun'da da yine uluslararası denetim standartları kadar kapsamlı olmasa da uluslararası denetim standartlarına paralellik sağlayacak ölçüde bu standarda yer verilmiştir

## **SONUÇ**

Bağımsız dış denetim, işletmelerin finansal tablolarının ve bu tabloların dayanağını oluşturan tüm belgelerin, muhasebe ilke ve standartlarına uygun olup olmadığının ve işletmenin finansal durumunu gerçekçi olarak yansıtır yansıtmadığının bağımsız ve uzman kişiler tarafından, tarafsız olarak ve kanıt toplanarak ortaya çıkarılması ve elde edilen sonuçların raporlanması biçiminde özetlenebilir.

Bağımsız dış denetim kamuyu aydınlatma amacı doğrultusunda, kamu kurum ve kuruluşlarına olan yararlarının yanında, denetlenen işletmeye ve bu işletmelerle iş ilişkisi içinde olan diğer kurum ve kuruluşlara da yarar sağlamaktadır. Bağımsız dış denetimden geçmiş işletmelerin, kredi bulma olanaklarının genişlemesinin yanı sıra, güvenilirliğinin artması sağlanır. İşletmelerin bağımsız denetimden geçmesi sonucu düzenlenecek olan bağımsız denetim raporları, kredi veren kuruluşlara, yatırımcılara ve ilgili diğer şahıslara, doğru ve güvenilir kararlar vermelerinde yardımcı olur. Bağımsız dış denetimden geçmiş işletmelere ve işletmeyle ilişki içinde olan diğer ilgililere ilişkin söz konusu bu yararların, günümüzde sadece ulusal düzeyde olmayıp, uluslararası düzeyde de geçerli olduğu söylenebilir. Çünkü, bugün yatırımcılar, rakipler, ve işletmelerle ilgili üçüncü şahıslar yalnız ulusal olmayıp, uluslararası boyut kazanmıştır. Bu nedenle, ulusal boyutta sıralanmış söz konusu yararların, uluslararası yatırımcı, ilgili işletmeler, kredi kuruluşları vb. açılarından da büyük önem taşıyacağı açıktır.

Bağımsız dış denetimin yukarıda bahsettiğimiz yararları sağlayabilmesi için, güvenilir ve kaliteli olması gerekmektedir. Denetimin kaliteli ve güvenilir olması da ancak denetçilerin denetim faaliyetlerini bağımsız denetim standartlarına uygun yürütmesi ile mümkün olabilecektir. Bağımsız

denetimin, tüm standartlara uygun ve mesleki ahlak kuralları çerçevesinde yürütülmediği durumlarda, işletmeler için istenmedik olumsuz sonuçlar ortaya çıkabilir. Yakın zamanda, Enron, Xerox, Tyco ve Worldcom gibi büyük firmalarda yaşanan usulsüzlükler ve iflaslar, ülkemizde son zamanlarda çok sık yaşanan batık banka olayları bunun en çarpıcı örnekleri olarak gösterilebilir.

Ülkemizde denetim standartlarına, 3568 sayılı Kanun'un bazı hükümlerinde ve Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği'nde yer verildiğini görüyoruz. Ancak her iki düzenleme de incelendiği zaman, buradaki standartların, ABD genel kabul görmüş denetim standartlarında olduğu gibi sistematik bir şekilde değil, kanun, yönetmelik ve tebliğlerde dağınık bir şekilde yer aldığı görülmektedir. Bu olumsuzluğa rağmen Sermaye Piyasası Kurulu'nun yaptığı düzenlemelerin büyük ölçüde ABD genel kabul görmüş denetim standartlarıyla paralellik taşıdığı söylenebilir. Ayrıca Sermaye Piyasası Kurulu'nun, daha önce de bahsettiğimiz denetim alanında yaşanan bir takım olumsuz olayların önüne geçmek amacıyla çıkarılan Sarbanes-Oxley Yasası ile getirilen düzenlemelere de yayınlamış olduğu Seri:X, No:19 sayılı "Denetçi Bağımsızlığının Sağlanmasına İlişkin Tebliği" ile uyum sağladığını görmekteyiz. 3568 sayılı Kanun'un ise tam anlamıyla ABD genel kabul görmüş denetim standartlarını karşılamaktan uzak olduğu söylenebilir.

Ülkemizde, bağımsız dış denetime ilişkin standartların gelişmiş ülkelerdeki gibi bir meslek örgütü yerine, yasalar tarafından ve dağınık bir halde düzenlenmiş olmasının, mesleğin gelişmesini olumsuz yönde etkilediği söylenebilir. Kanımızca ülkemizde de bağımsız dış denetime ilişkin bir meslek örgütü oluşturularak, ABD genel kabul görmüş denetim standartlarıyla, AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu, ülke çapında genel kabul görecektir **denetim standartlarının** bir an önce düzenlenmesi ve uygulamaya konması gerekmektedir. Bunların yapılması durumunda yani iyi yapılandırılmış bir bağımsız dış denetim sistemi ile; işletmelerin yurt içinden ve yurt dışından kredi bulmaları daha kolay olacaktır. Ülkenin vergi gelirlerinin artırılmasına önemli ölçüde katkı sağlanacaktır. Büyük ölçüde bağımsız denetim sisteminin etkin çalışmamasından kaynaklanan şirket iflasları, yolsuzluklar ve ülkemizde son zamanlarda çok karşılaştığımız batık banka olaylarının önüne geçilebilecektir. Güçlü bir sermaye piyasasının oluşturulmasına yardımcı olacaktır. Ülkemizde bağımsız dış denetim sisteminin, denetim standartları oluşturularak bir meslek örgütünün kontrolünde ve bağımsız meslek elemanları aracılığıyla etkin bir şekilde işleyişinin sağlanması halinde, muhasebe mesleğinin, denetimin ve denetçinin gelişimine önemli katkılar sağlayacağı açıktır. Bu durumun ayrıca, ülkemizin uluslararası pazarlardaki itibarını arttıracığı, dış sermayenin ülkemize gelmesine olanak sağlayacağı ve ülke ekonomisine önemli derecede olumlu katkılar yapacağı düşünülmektedir.



**Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması**

Bu çalışma kapsamında, karşılaştırmalar genel olarak yapılmış ayrıntıya girilmemiştir. Ancak, her bir denetim standardı, daha ayrıntılı ve gelişmiş ülkeler bazında ülkemiz açısından karşılaştırmalı olarak ayrı bir çalışma konusu yapılarak incelenilebilir.

**KAYNAKÇA**

- AICPA, (1979) *Code of Professional Ethics and Codification of Statements on Auditing Standards and Procedures*.
- AICPA, *Professional Standards, Section 150*.
- AKGÜL, B. (2000) *Türk Denetim Kurumları*, Türkmen Kitabevi, Ankara.
- AKSOY, K. (2001) *Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartlarının 3568 sayılı Yasa Hüükümleri İle Karşılaştırılması*, Dumlupınar Üniversitesi S.B.E. İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Kütahya.
- ALDHIZER, R., CASHELL, J. ve SAYLOR, J. (2003) Ten Months Later: Internal Audit Directors Assess the Impact of The Sarbanes- Oxley Act, *Internal Auditing*, May-Jun 2003,;18:3.
- ARENS, A. ve LOEBBECKE, J. (2000) *Auditing "An Integrated Approach"* Prentice Hall, ABD.
- BAKER, R., MİKOL, A. ve QUICK, R. (2001) Regulation of the statutory auditor in the European Union: A Comparative Survey of The United Kingdom, France and Germany, *The European Accounting Review*, 10:4, s.763-786.
- BAYAZITLI, E. (1991) *Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması*, Ankara Üniversitesi, S.B.E. İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi, Ankara.
- BOZKURT, N. (2000) *Muhasebe Denetimi*, Alfa Yayınları.
- CARMICHAEL, R. ve WILLINGHAM, J. (1989) *Auditing Concepts and Methods, A guide to Current Auditing Theory and Practice*, 5th Edition, Mc Graw-Hill.
- COMBARROS, J. (2000) Accounting and Financial Audit Harmonization in the European Union, *The European Accounting Review*, 9:4, s.643-654.
- DÖNMEZ, A. (2002) *Ülkemizdeki Bağımsız Dış Denetim Sürecinin İşleyişine İlişkin Bir Değerlendirme*, Akdeniz Üniversitesi S.B.E. İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Antalya.
- DUMAN, Ö. (2001) *Muhasebe Denetimi ve Raporlama*, TESMER Yayınları, Yayın No:37, Ankara.

- ERDOĞAN, N. (1994) *Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Raporlama*, TESMER Yayınları, Yayın No:4, Ankara.
- GÖKSEL, Y. (1992) Türkiye’de Finansal Tablo Analizlerinin Güçlükleri, *Muhasebe Dergisi*, sayı 31.
- GÜRBÜZ, H. (1995) *Muhasebe Denetimi*, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul.
- GÜREDİN, E. (1998) *Denetim*, Beta Basım Dağıtım, İstanbul.
- IFAC, (2004) *Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements*
- KAVUT, L. (2000) Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türkiye’de ki Durumu, *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt.2, Sayı.4, s.9-28.
- KEPEKÇİ, C. (2000), *Bağımsız Denetim*, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- KÜÇÜKSÖZEN, C. ve SAYAR, Z. (2002) Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Raporlama Standartları, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Yıl:2, Sayı.6, s.49-56.
- MARGERINSON, J. ve MOIZER, P. (1996) Auditor Licensing in The European Union: A Comparative Study Based on Cultural Differences, *The European Accounting Review*, Vol.5:1, s.29-56.
- ROUSSEY, S. (1999) The Development of International Standards on Auditing, *The CPA Journal*, Vol.69, s.14-20.
- SEVİM, Ş. (1990) Muhasebe Raporlarının Yasal Denetimini Yürütmekten Sorumlu Kişilere Yetki Verilmesine Yönelik AT Sekizinci Yönergesinde Belirtilen Mesleki Standartlar İle 3568 sayılı Yasa ve İlgili Mevzuattaki Mesleki Standartların Karşılaştırılması, *Eskişehir Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt.8, Sayı 1-2.
- TÜRKER, M. (1996) Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunun Doğuşu ve İşlevi, *I.Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu*, İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, İzmir.
- TÜRMOB Haber (2004), Yıl:1, Sayı:1.
- TÜRMOB Haber (2004), Yıl:1, Sayı:3.
- UĞUR, O. (1999) Türkiye’de Bağımsız Dış Denetim Uygulamaları, *Vergi Dünyası Dergisi*, Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Sayı.214, s.38-56.
- USUL, H. ve BEKÇİ, İ. (2002) AB Ülkeleri ve Türkiye’de Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı: Karşılaştırmalı Bir İnceleme, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Yıl:2, Sayı:7, s.45-54.

**Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması**

---

AB Sekizinci Yönergesi (Direktif No: 81/253/EEC; Tarih: 13 Haziran 1984).

3568 sayılı SM, SMMM ve YMM Kanunu.

Sarbanes-Oxley Act of 2002.

Seri:X, No:16 Sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ.

Seri:XI, No:1 Sayılı Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ.

[www.turmob.org.tr/TMUDESK](http://www.turmob.org.tr/TMUDESK) Yönergesi

[www.icaew.co.uk/library/index.cfm](http://www.icaew.co.uk/library/index.cfm)

Copyright of Akdeniz University Faculty of Economics & Administrative Sciences Faculty Journal / Akdeniz Universitesi Iktisadi ve Idari Bilimler Fakultesi Dergisi is the property of Akdeniz University Faculty of Economics & Administrative Sciences and its content may not be copied or emailed to multiple sites or posted to a listserv without the copyright holder's express written permission. However, users may print, download, or email articles for individual use.