



Abant İzzet Baysal Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi - Journal of Social Sciences  
Cilt/Volume: 2006-2 Sayı/Issue: 13

## BAĞIMSIZ DENETİME YÖNELİK GENEL BİR BAKIŞ

Ayhan KAPUSUZOĞLU\*

### ÖZET

Bu makalenin amacı; bağımsız denetimin yararlarının, güçlü ve zayıf yönlerinin, bağımsız denetime yönelik olarak yapılan düzenlemelerin değerlendirilmesi ve denetim standartlarının 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nda ve Sermaye Piyasası Kurulu düzenlemeleri doğrultusunda ele alınmasıdır.

**Anahtar Sözcükler:** Bağımsız Denetim, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri

### ABSTRACT

The purpose of this article is to assess the advantages of independent auditing, its strong and weak points and regulations related to independent auditing and to analyze auditing standards in accordance with The Independent Accountancy, Certified Public Accountancy and Certified Public Accountancy under Pledge Law No.3568 and Capital Market Board regulations.

**Key Words:** Independent Auditing, The Independent Accountancy, Certified Public Accountancy and Certified Public Accountancy Pledge Law No.3568, Capital Market Board Regulations.

### GİRİŞ

Kamu adına davranan, ancak kamudan maaş yada ücret almayan, denetçiliği meslek edinmiş kişi yada kurumların ilgili mevzuatlara dayanarak özel kişi yada kurumların talepleri doğrultusunda yaptıkları denetime bağımsız denetim denilmektedir (Güçlü, 2005: 7). Türkiye'de bağımsız denetim mesleğinin kanun nezdinde ilk tanımlanması, 13 Haziran 1989 tarihli ve 20194 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 3568 sayılı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali

---

\* Arş. Gör. Abant İzzet Baysal Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü

Müşavirlik Kanunu" ile gerçekleştirilmiştir. Dolayısıyla 3568 sayılı kanunla tesis edilen Muhasebe Meslek Hukuku muhasebe mesleğinin yasal olarak yürürlüğe girmesini sağlamıştır. Bu kanunun amacı "işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik" ve "Yeminli Mali Müşavirlik" meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemek" olarak belirlenmiştir (Bağımsız Denetim Derneği, Bağımsız Denetim Sektör Raporu – Ek 13: 1-2).

Var olan rekabet ortamında gerek sosyal, gerekse ekonomik alanda büyük değişme ve gelişmeler meydana gelmektedir. İşletmeler bu güçlü rekabet ortamında varlıklarını devam ettirebilmek ve kazanç sağlamak için, değişen çevreye uyum sağlamak, sadece tek bir alana odaklanmak yerine, farklı alanlarda da faaliyette bulunmak zorundadırlar. Bu da işletmelerin faaliyet alanlarının genişlemesi ve kapasitelerinin artmasına neden olmaktadır. İşletmelerin farklı piyasalarda da faaliyette bulunma girişimlerinde, onların iç yapısını gösteren mali tabloların ve bunların güvenilirliğinin önemi artmaktadır. Çünkü o piyasada işletme ile iş ilişkisinde bulunacak karar alıcılar, bu mali tablolara ve bunların güvenilirliğine inanmak zorundadır (Dönmez, Berberoğlu, Ersoy, 2005: 53). Ancak bu elde edilen bilgilerin güvenilir olmama riski vardır. Bunun nedenleri ise şunlar olabilir (Bozkurt, 1999: 20, 21):

1. Muhasebe bilgilerinin çokluğu ve karmaşıklığı
2. İlgililerin çoğunluğunun işletmeden uzak olması
3. Bilgiyi sağlayanların eğilimleri.

Ayrıca Kepekçi (1996: 8-9) bağımsız denetimi gerektiren etmenleri şöyle sıralamıştır:

- Daha iyi ve yararlıyı arayış eğilimi
- Uygulama değişiklikleri (yorum farkı)
- Uygulama kusurları
- Uygulama yanlışlıkları
- Kuralların uygulama ile bağdaşmaması
- Savsaklamalar ve

- Art niyetli tutumlar olarak adlandırabileceğimiz hileler ve yolsuzluklardır.

Tüm yukarıda sayılan faktörler ve yapılan açıklamalar bağımsız denetimin gerekliliğini ve önemini ortaya koymaktadır.

### **BAĞIMSIZ DENETİME İLİŞKİN DÜZENLEMELER**

Bağımsız Denetim Standartları ile ilgili olarak Sermaye Piyasası Kurulu 13 Aralık 1987 tarihinde kendine tabi ortaklıkları düzenlemek amacıyla yönetmelik yayımlamıştır. Daha sonra bu denetimlerin ilke, kural ve esaslarını belirleyen tebliğler yayımlamıştır. (Seri: 10, No: 1-19 sayılı Tebliğler). Ancak bu denetim standartlarına rağmen her denetim usulüne uygun olarak yapılmayıp, suistimal edilebilmekte ve bu durum bazı skandallara yol açmaktadır. İşte Sermaye Piyasası Kurulu, ortaya çıkan denetim skandallarını önlemek amacıyla, Sarbones-Oxley Yasası paralelinde, Denetçi Bağımsızlığının Sağlanmasına ilişkin Seri:10, No:19 sayılı Tebliđi yayınlamıştır (Dönmez, Berberoğlu, Ersoy; 2005: 63). Türkiye’de bağımsız denetim zorunluluğu ilk kez 1987 yılında bankaların denetimi ile gündeme gelmiştir (Akpul, 2003).

Denetim standartlarında uyumun sağlanmasına yönelik çaba gösteren bir çok uluslararası kuruluş bulunmaktadır. Bu kuruluşların başlıcaları şunlardır (Çiftçi, 1997: 176):

- Avrupa Muhasebe Uzmanları Federasyonu (FCE)
- Asya Muhasebeciler Federasyonu (AFA)
- Asya ve Pasifik Muhasebeciler Federasyonu (CAPA)
- Muhasebeciler Uluslararası Çalışma Grubu (AISG)
- Dođu–Orta–Güney Afrika Muhasebeciler Federasyonu (ESCAFA)
- Afrika Muhasebe Konseyi (AAC)
- Uluslararası Varlıkları Değerleme Standartları Komitesi (IAVSC)
- Uluslararası Yüksek Denetim Enstitüsü Organizasyonu (INTOSA)
- Uluslararası Muhasebe Eğitim ve Araştırma Derneği (IAAER)
- Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)
- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)

Günümüzde denetim standartlarının uluslararası standartlara uyumlaştırılmasının önemi giderek artmaktadır. Standartların uluslar arası standartlara uyumlaştırılmasını savunan kişiler bu uyumun birçok avantajı olduğu ileri sürmektedirler. Bu avantajlar üç temel noktada toplanmaktadır (Choi, Frost, Meek, 1999: 249):

1. Uyumlaştırmanın en büyük yararı, uluslar arası finansal bilgilerin karşılaştırılmasıdır. Böyle bir karşılaştırma, yabancı mali tabloların güvenilirliği hakkındaki yanlış anlamaları ortadan kaldırmaktadır ve böylece de uluslar arası yatırımın akışı önündeki en önemli engel ortadan kalkmış olmaktadır.
2. Farklı finansal bilgilerin konsolide edilmesinden kaynaklanan zaman ve para israfı önlenmiş olmakta, böylece farklı finansal bilgilerin, birçok raporlarla değişik hukuk ve uygulamaların etkisini aşmaya çalışması ortadan kalkmaktadır..
3. Uyumlaştırma faaliyetinin amacı; bütün dünyadaki yerel ekonomik, hukuki ve sosyal seviyeyi mümkün olduğu en yüksek düzeye çıkarma ve tutarlı hale getirmektir.

### **BAĞIMSIZ DENETİM FAALİYETLERİNİN YARARLARI, GÜÇLÜ VE ZAYIF YÖNLERİ**

Bağımsız denetim faaliyetleri hem işletmeye, hem ortaklarına, hem de işletme ile iş ilişkisinde olan 3. kişiler ve sermaye piyasasına büyük yararlar sağlamaktadır. Bağımsız denetimin işletmelere sağladığı faydaları 3 temel noktada toplanabilir. Bunlar ( Pekiner, 1988: 9):

1. Üstlerin astların faaliyetlerini daha iyi değerlendirmek olanağı elde ettikleri gibi astlarında üstlerin gelecekle ilgili planları ve bekleyişleri hakkında bilgi sahibi olmalarını sağlayan haberleşme,
2. Astların üstler tarafından, işletme içi ve işletmeler arası mukayeseler yardımıyla uyguladıkları değerleme,
3. Astların işletmenin genel amacı ışığında, faaliyetlerini en verimli şekilde yürütmek üzere özendirilmesi olarak ifade edilen motivasyonu sağlamasıdır.

Bağımsız denetimin yukarda sayılan faktörlere ilaveten işletmeye sağladığı ek yararları bakacak olursak; denetim sonucunda düzenlenen raporlar işletme yönetimine, işletmenin olumlu ve olumsuz mali durumunu tarafsız ve nesnel bir biçimde göstermektedir.. Bağımsız Denetçi tarafından tasdik edilen bir mali tablo; güvenilir, şeffaf ve doğru bir mali tablodur. Bu da işletme yöneticisine daha sağlıklı ve doğru karar verebilme imkanı vermektedir. Ortaklara sağladığı faydaya baktığımızda ise, denetimin tamamen tarafsız bir şekilde yürütülmesi ve tarafsız şekilde raporlanması, işletmenin tüm ortaklarının, özellikle de yönetimde yer almayan ortakların haklarının daha iyi korunmasını sağlamaktadır. Mali tabloları bağımsız bir denetçi tarafından denetlenmiş olan işletmeler, alım-satım ilişkisinde bulunacakları para ve

sermaye piyasası kuruluşları açısından yapılan değerlendirmelerde, mali tabloların bağımsız bir denetçi tarafından denetlenmiş olması nedeniyle önemli yararlar elde etmektedirler (Erdoğan, 2002: 62).

Bağımsız denetim faaliyetini 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, denetçilerin yeterli bilgi ve beceri veya zamana sahip olmadıkları düşünülmektedir (Dönmez, Berberoğlu, Ersoy, 2005: 53).

Denetim faaliyetlerinin belli bir niteliğe sahip olması için mutlaka uygulamada esas alınacak bir takım kural ve düzenlemelerin saptanması ve bunların mutlaka her birime yönelik olarak eşit mesafede olması gerekmektedir (Gürbüz, 1995: 34). Belirlenecek olan denetim standartları; bir denetçide bulunması gereken mesleki özellikleri, denetim sürecinde yapılması gereken faaliyetleri, denetim raporunun yazımı aşamasında uyulması gereken kuralları genel hatlarıyla belirtmelidir (Kavut, 2000: 9).

Bağımsız Denetim Derneği raporunda (Bağımsız Denetim Derneği, Bağımsız Denetim Sektör Raporu – Ek 13: 13-14), bağımsız denetimin güçlü ve zayıf yönleri şöyle açıklanmıştır:

### **Güçlü Yönleri**

**a) Türkiye’de muhasebe ve raporlama standartlarının uluslararası standartlar ile uyumlu hale gelmesi:** Özellikle bankacılık sektörüne ilişkin yapılan düzenlemeler (Muhasebe Uygulama Yönetmeliđi) neticesinde muhasebe standartları uluslararası standartlara yaklaşmıştır. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) ve Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), bankaların ve Sermaye Piyasası Kanununa tabi ortaklıkların finansal raporlamasında şeffaflığın sağlanmasına yönelik oldukça önemli adımlar atmışlardır.

**b) Bağımsız denetim sektöründe çalışan yüksek nitelikli işgücü:** Bağımsız denetim sektöründe istihdam edilen işgücü eğitim düzeyi yüksek ve genellikle üniversitelerin işletme, ekonomi, finans gibi bölümlerinde lisans veya yüksek lisans eğitimi almış kişilerden oluşmaktadır. Bağımsız denetim sektöründe çalışan işgücününün eğitim ve kariyer imkanları birçok sektör ile karşılaştırıldığında oldukça yüksektir.

c) **Mali sektöre yönelik denetim zorunluluğunun bulunması:** Mali sektörün geneline yönelik bir denetim zorunluluğu bulunması sektörün şeffaflığı açısından oldukça olumlu bir husustur. Mevcut durumda; aracı kurumlar, menkul kıymet yatırım fonları, menkul kıymet yatırım ortaklıkları, gayrimenkul yatırım ortaklıkları, sigorta şirketleri ve factoring şirketleri için denetim zorunluluğu bulunmaktadır. Finansal kiralama şirketleri için denetim zorunluluğu mevcut değildir.

### **Zayıf Yönleri**

a) **Muhasebe ve raporlama standartlarında ki hızlı değişime uyum:** Mali sektörde yer alan bankalar ve banka dışı diğer kuruluşlar uluslararası finansal raporlama standartları da dahil olmak üzere bağlı oldukları düzenlemeler kapsamında çeşitli standartlara göre mali tablolarını hazırlamaktadır. Uluslararası finansal raporlama standartları yakın geçmişte sayı olarak artmış, içerik olarak ise daha karmaşık bir hal almıştır. Aynı zamanda SPK, BDDK vb. düzenleyici kurumlar tarafından çıkarılan kapsamlı standartlara kısa sürede uyum sağlanması beklenmektedir. Buna bağlı olarak söz konusu standartlardaki değişikliklerin yeterince izlenememesi ve bilgi birikiminin sınırlı kalması mali tabloların hazırlanması ve yorumlanması aşamasında sorun teşkil edebilmektedir.

b) **Mali sektör dışında denetim zorunluluğunun sadece halka açık şirketlerle sınırlı olması:** Türkiye’de denetim sadece halka açık şirketler ve mali sektörün tamamına yakın bir kısmı için zorunludur. Bunun dışında kalan şirketler için bağımsız denetim zorunluluğu bulunmamaktadır. Türkiye ekonomisinin önemli bir kısmını oluşturan küçük ve orta ölçekli şirketler için bağımsız denetim zorunlu değildir. Bu işletmelerin bir kısmında yeminli mali müşavirler tarafından tam tasdik hizmeti verilmektedir. Ancak tam tasdik hizmeti bağımsız denetimin yerini tutan bir denetim değildir. Özellikle mali sektörden fon temin eden işletmelerin mali tablolarının zorunlu bağımsız denetime tabi olması büyük önem arz etmektedir. Bağımsız denetimin kısmi olarak zorunlu tutulması bağımsız denetim sektörünün ölçek olarak da küçük kalma sorununu beraberinde getirmektedir.

c) **Denetim kalitesinin izlenmesine yönelik mekanizmaların yeterince işler olmaması:** Mali sektörün bağımsız denetiminin etkin ve kaliteli yapılması, gerek düzenleyici otoriteler gerekse şirketler açısından büyük önem arz etmektedir. Bağımsız denetimin kalitesi bağımsız denetim firmaları tarafından

sürekli olarak korunmakta ve iyileştirilmeye yönelik önlemler alınmaktadır. Bununla beraber, düzenleyici otorite tarafından çıkarılmış düzenlemelere yeterince işlerlik kazandırılmamıştır.

**d) Muhasebe standartları ve denetim standartları ile ilgili yetkili çok sayıda kurumun bulunması:** Türkiye’de mali sektöre yönelik yayınlanmış olan muhasebe ve denetim standartları ile ilgili yetkili çok sayıda kurum mevcuttur. Gelişmiş ülkelerde mali veya mali olmayan tüm sektörlerin uyması gereken muhasebe standartları yetkili bir kurum tarafından (örneğin ABD’de Finansal Muhasebe Standartları Kurumu gibi) hazırlanmaktadır. Ayrıca aynı yetkili kurum, standartların mali tablo hazırlayan şirketler tarafından daha iyi yorumlanmasına yönelik olarak açıklamalarda yayınlamaktadır.

## BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI

Ülkemizdeki bağımsız denetim standartlarını 3 temel başlık altında sınıflandırılabilir. Bunlar; genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartlarıdır. Bu başlıklar da kendi içinde kısımlara ayrılmaktadır.

### 1) Genel Standartlar

Birinci gruptaki genel standartlar, denetçinin işindeki verimliliği ile ilgili standartlardır. Bu standartlara kişisel standartlar adı da verilmektedir. Genel standartlar kendi içinde üç kısma ayrılmaktadır.

#### a) Mesleki Eğitim, Deneyim ve Yeterlik Standardı

Sermaye Piyasası Kurulu “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkındaki Tebliğinde 4. madde de denetçinin tanımını yaparak, 7. madde de denetim faaliyetlerinin geçerlilik şartlarını belirterek, 8. madde de denetim faaliyetini özel, sürekli ve isteğe bağlı olmak üzere türlerini belirtip tanımlayarak ve son olarak da 9. madde de bağımsız denetim kuruluşlarının kurulması için gerekli olan şartları belirtmek suretiyle; 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Kanunu ise, 4. maddesinde meslek mensubu olabilmek amacıyla taşınması gereken şartları belirterek, 5. maddesinde serbest muhasebeci mali müşavir olabilmenin şartlarını belirterek ve 9. maddesinde ise yeminli mali müşavir olabilmenin şartlarını ortaya koymak suretiyle bu standarda değinmiştir.

Genel olarak bakıldığında bu standart, denetim mesleğini yerine getirmekle görevli kişilerin ve bu mesleğe giriş yapmak isteyenlerin sahip olması gereken kriterleri ve standartları (deneyim, eğitim düzeyi vb.)

düzenlemektedir.

Denetçinin hukuki bilgisinin ve muhasebe bilgisinin yeterli olmasında büyük yarar vardır. Ancak denetçinin sadece muhasebe, hukuk ve işletmecilik bilgisine sahip olması yeterli olmayabilir. Çünkü olayların nasıl geliştiğini ve nasıl gelişebileceğini tahmin edebilmek için yeterli deneyime de sahip olmak gerekmektedir. Ayrıca denetçinin denetlediği kişi veya kurum çalışanlarından daha fazla mesleki bilgi birikimine sahip olması gerekmektedir (Güçlü, 2005: 14).

### **b) Bağımsızlık, Dürüstlük ve Meslek Etiği Standardı**

Bu standartla ilgili olarak, Sermaye Piyasası Kurulunun ( Seri: 10, No: 16 sayılı Tebliğ, m.10) Tebliğinin 10. maddesinde “mesleki faaliyetlerin dürüst ve tarafsız şekilde yürütülmesini sağlayacak bir anlayış ve davranışlar bütünü” olarak tanımlanmış ve “denetçiler çalışması sırasında, çıkar çatışmalarından uzak kalmak, dürüstlük ve tarafsızlıklarını etkileyebilecek bir müdahaleye imkan vermemek, denetim sonucunda ulaştıkları görüşlerini başkalarının doğrudan veya dolaylı çıkarlarını düşünmeksizin raporunda açıklamak zorundadırlar” denilmiştir; 11. maddesinde, bağımsızlığı ortadan kaldıran hallere yer verilmiş ve 13. maddesinde ise yine bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılması yasaklanan işler belirtilmiştir. Ayrıca 3568 sayılı Kanun da 9., 45. ve 48. maddelerinde ve SM, SMMM ve YMM’lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliğin 43. ve 47. maddelerinde de bu standarda ilişkin açıklamalara yer verilmiştir

Standart özünde, denetçinin bağımsız davranabilmesi için önyargıdan uzak olması, denetleyeceği taraflara karşı eşit mesafede olması ve mesleğinin gerektirdiği asgari meslek kurallarına uyması gerektiğini belirtmektedir. Bu kriterlerden bağımsızlık kavramı denetim mesleğinin en önemli kavramıdır. Bağımsız davranmayan denetçi karşı tarafa eziyet ederek hukuka aykırı davranmış olacaktır (Güçlü, 2005: 15).

### **c) Mesleki Dikkat ve Özen**

Sermaye Piyasasının Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğinin 12. maddesinde, mesleki özen ve titizliğe ilişkin açıklamalar yer almakla beraber, 3568 sayılı Kanun’da, mesleki özen ve titizlik standardına ilişkin yeterli bir açıklama yer almamaktadır.

Denetçi denetim esnasında tüm verileri değerlendirmek ve olabildiğince titiz davranmak zorundadır. Ayrıca denetçinin tüm kanıtları tek tek incelemesi, gereken tüm belge ve bilgilere ulaşması gerekmektedir. Eğer denetçi herhangi bir konuda kendi bilgi ve tecrübesini yeterli görmüyorsa,



bilirkişi görüşüne de başvurabilir (Güçlü, 2005: 15).

## 2) Çalışma Alanı Standartları

Çalışma alanı denetçinin denetim görevini ifa edeceği alandır. Bu standart da kendi içinde üç kısma ayrılmaktadır.

### a) Planlama ve Gözetim

Sermaye Piyasasının Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğinin 25. maddesinde planlama, 27. maddesinde ise gözetim ilkesine açıklık getirilmiştir. SM, SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin ve 54. maddelerinde de planlama ve gözetim standardına ilişkin açıklamalar yer almaktadır. Denetçi denetleyeceği alan ve işyeri hakkında ön bilgi sahibi olarak denetimi önceden planlamalıdır. Güçlü (2005: 16)'ye göre denetçi işe başlamadan önce;

- Yardımcı denetim elemanlarının alınıp alınmayacağına
- Denetimde yararlanacağı diğer yardımcı elemanların özelliklerine
- Denetim süresine
- Öncelikle iç denetim mi yoksa dış denetim mi yapacağına
- Denetim sürecinde ulaşması gereken kişi ve kanıtlara karar vermesi gerekmektedir.

### b) İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi

Bu standarda ilişkin açıklamalara Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ'in (Seri:X, No:16 sayılı Tebliğ) 28. maddesinde değinilmiş, 3568 sayılı Kanun da ise herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir. SM, SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 52. maddesinde ise denetim öncesinde saptanacak hususlar safhasında "iç kontrol organizasyonunun durumu" şeklinde bir madde yer almıştır.

İç kontrol sistemi kayıtların ve kayıtlara dayanılarak çıkarılan mali tabloların sağlıklı olmasını sağlayan bir sistemdir. İç kontrol sisteminin varlığı denetçinin hata yapma riskini azaltmakta ve sağlıklı bir denetim yapmasına olanak vermektedir. Bazı kurumlarda bulunan iç kontrol sistemlerini kullanarak, denetçi daha kolay biçimde sonuca ulaşabilir.

### c) Kanıt Toplanması

Bu standarda, Sermaye Piyasasının Bağımsız Denetim Hakkında

Tebliğinin 29., 30. ve 31. Maddelerinde rastlanmakta ve 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 verilmektedir. 3568 sayılı Kanun'da ise başlı başına kanıt toplama standardına yer verilmemiştir ancak SM, SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 55. maddesinde "Bilgi ve Belgelerin Toplanması" başlığı altında bu standart ele alınmıştır.

Güçlü (2005: 17)'e göre kanıt denetimin en temel unsurlarından birini oluşturmaktadır ve kanıt şu özellikleri taşımalıdır:

- Geçerli olmalıdır yani hukuken kanıt niteliği taşımalıdır.
- Nesnel olmalıdır.
- Denetlenen dönemin zaman dilimi ile uyumlu olmalıdır.
- Süreklilik arz etmeli, tek bir olaya ilişkin değil süreklilik arz eden bir olaya ilişkin olmalıdır.

### 3) Raporlama Standartları

Denetçi, denetim faaliyeti sonucunda elde ettiği bulgu ve gözlemlerini ifade etmek amacıyla rapor hazırlayacaktır. Bu raporun hazırlanmasında da raporlama standartlarına uygun hareket etmesi gerekmektedir. Raporlama standartlarını dört alt başlık altında açıklayabiliriz.

#### a) Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk

Bu standarda ilişkin açıklamalara Sermaye Piyasasının Bağımsız Denetim Hakkındaki Tebliğinin 36/a maddesinde yer verilmiş, 3568 sayılı Kanunda ise bu standarda ilişkin herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir.

Hazırlanacak rapor, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, farklı sektörlerin tabi olduğu muhasebe hesap planlarına, konuyla ilgili yönerge ve genelgelerle uyumlu olmalı ve denetim elemanı tarafından bu uyumluluk sağlanmalıdır.

#### b) Tutarlılık ve Açıklık

Sermaye Piyasası Kanunu'nda, Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğin 36/c maddesinde konuya ilişkin açıklama yer almakla beraber, 3568 sayılı Kanunda ise herhangi bir açıklama yer almamaktadır.

Denetçi tarafından hazırlanan raporda ileri sürülen savlar, kanıt ve belgelerle desteklenmelidir. Çünkü denetim raporunda yer alan her sözcük

denetçi aleyhine delil olarak kullanılabilir. Ayrıca denetçi, denetim raporunda daha önceki denetim raporlarıyla çelişkiye düşmemelidir.

Denetçi gerek raporunu gerekse raporda yer alacak mali tablolara ilişkin bilgileri herkesin anlayacağı şekilde açık bir biçimde yazmalıdır.

### c) Görüş Bildirme

Sermaye Piyasasının Bağımsız Denetim Hakkındaki Tebliğinin 35. ve 39. maddesinde ve SM, SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 58 ve 59. maddelerinde bu standarda ilişkin açıklamalar yer verilmiştir.

Denetçi raporunda üç tür görüş belirtebilmektedir. Bunlardan olumlu görüş, iddia edilen olayların gerçekleşmiş olduğunu, olumsuz görüş iddia edildiği gibi bir olayın meydana gelmediğini belirtmeye yöneliktir. Çekimsiz görüş ise, denetçinin var olan iddiayı kanıtlayamaması durumunda görüş belirtmemesi durumunu ifade etmektedir.

### d) Devamlılık

Sermaye Piyasasının Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğinin 36/b maddesinde bu standarda ilişkin bir açıklama yer almakla beraber, 3568 sayılı Kanunda bu standarda ilişkin bir açıklamaya yer verilmemiştir.

Denetçi hazırlayacağı raporda muhasebe tekniği ve sisteminde bir değişiklik olmadığını, önceki dönemden devreden sistemin aynen uygulanmaya devam edildiğini belirtmek durumundadır. Mali tablolar ve bilançolar işletmenin devamlılık ilkesini esas aldığından, önceki döneme ait mali tablo ve bilançolar ile incelenen döneme ait mali tabloların kıyaslaması da yapılmalıdır (Güçlü, 2005: 20-21).

## SONUÇ

İçinde bulunduğumuz çağ rekabet çağıdır. Bu doğrultuda artık firmalar bu büyük rekabetçi koşullar ile baş edebilmek için ortaklıklar yoluyla hareket etmeye başlamışlardır. Doğal olarak da ortak olmak için güçlü firmaları tercih edeceklerdir. Aksi takdirde bu ortaklık firmalara bir güç değil, bir başarısızlık getirecektir. Bu nedenle firmalar, sektörlerindeki diğer firmalarla ortaklığa girişmeden önce mutlaka onların güçlü veya zayıf olduğuna işaret eden bir takım mali ve finansal tablolarına bakma gereksinimi hissetmekte, buradan elde ettikleri verileri değerlendirdikten sonrada kararlarını vermektedirler. Diğer bir deyişle bu tür mali ve finansal bilgiler ortaklığa temel oluşturmaktadır ve bu bilgilerin gerçek durumu yansıtmadığının

tespiti şarttır. İşte bu durumda bağımsız denetimin gerekliliğini ve önemini ortaya koymaktadır.

Bağımsız denetim faaliyetinin; mali sektördeki firmalara yönelik olarak bir zorunluluk haline getirilmesi, bu alanda yüksek niteliklere sahip iş gücünün olması ve denetim faaliyetlerinde esas alınan standartların uluslar arası standartlarla uyumlaştırılması sürecinde büyük mesafe alınmış olması gibi güçlü yönleri olmakla beraber, standartlara uyumun zaman alması, denetim faaliyetlerinin işlerliğini yönetecek mekanizmaların işlerliğinin yetersiz oluşu, denetim kurumlarının çok sayıda ve bir birlik içinde olmamaları ve sadece halka açık şirketlere yönelik olarak yapılabilmesi gibi zayıf yönleri de söz konusudur. Bu zayıflıklarında süre kaybetmeden giderilmesi ve bağımsız denetimin tam bir yeterlilik düzeyine getirilmesi sağlanmalıdır.

Ülkemizde bağımsız denetime son yıllarda daha fazla önem verilmeye başlanıldığı görülmektedir. Bağımsız denetime ilişkin hem Sermaye Piyasası Kurulunun düzenlemelerinde hem de 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda bazı maddelerinde düzenlemeler yer almaktadır ve bu düzenlemelere genel olarak bakıldığında, denetçinin taşıması gereken şartları, görevine ilişkin yetki ve sorumlulukları ve denetim standartlarını ortaya koyduğu görülmektedir. Ancak denetim standartları konusunda 3568 sayılı kanunun, bazı standartlara ilişkin düzenleme içermemesi açısından Sermaye Piyasası Kurulunun düzenlemelerine göre eksik kaldığını söylenebilir.

## KAYNAKÇA

- Akpol, B. (2003). "İç Denetim," *Muhasebe Finansman Dergisi*, n. 17.
- Bozkurt, N. (1999). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Choi, F. D. S., Frost, C. A., Meek, G. K. (1999). *International Accounting*. Third Edition, New Jersey: International Prentice Hall, Inc.
- Çiftçi, Y. (1997). "Türkiye'de ve Dünya'da Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları," İstanbul: *İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi*, c. 26, n. 2 / Kasım.
- Dönmez, A., Berberoğlu, P. B., Ersoy, A. (2005). "Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları- AB. Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması," Antalya: *Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, n. 9, ss. 52-78.
- Erdoğan, M. (2002). "Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği," İstanbul: *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, n. 5, ss. 51-63.
- Güçlü, F. (2005). *Muhasebe Denetimi*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Gürbüz, H. (1995). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi.
- Kavut, L. (2000). "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türkiye'deki Durumu," *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi*, c. 2, n. 4, ss. 9-28.
- Kepekçi, C. (1996). *Bağımsız Denetim*. Ankara: Lazer Ofset.

Pekiner, K. (1988). **İŞletme Denetimi**. İstanbul Üniversitesi, İŞletme Fakóltesi, Muhasebe Enstitüsü Yayınları, n. 55.

3568 sayılı SM, SMMM ve YMM Kanunu.

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

[www.tbb.org.tr/turkce/duyurular/iktisat\\_kongresi/](http://www.tbb.org.tr/turkce/duyurular/iktisat_kongresi/) Ek 13 Bağımsız Denetim Sektörü Raporu.pdf.