

## HALEF VE SELEF DENETÇİLER ARASINDAKİ İLETİŞİM

Arş. Gör. Ömür KIZILGÖL\*

Arş. Gör. Burcu İŞGÜDEN\*\*

### ÖZET

Küreselleşme, teknolojik gelişmeler, hukuki düzenlemeler, ekonomik ve siyasi politikalar, yönetim anlayışlarındaki farklılaşmalar işletmelerin çevreleriyle birlikte işletme fonksiyonlarını da etkilemiştir. Değişen iş çevreleri denetim mesleğinin işleyişinin ve yapısının da değişmesine neden olmuştur. Dolayısıyla, denetçi-müşteri ve halef-selef denetçi ilişkilerinin yeniden gözden geçirilmesi gerekli hale gelmiştir. İşletme denetçi değiştirdiği takdirde, eski ve yeni denetçiler arasında mutlaka bir iletişim kurulması gerekmektedir. SAS (Statement on Auditing Standards) No.84, SAS No. 93 ve ilgili tebliğler bu iletişimi düzenlemek amacıyla oluşturulmuşlardır.

Halef denetçi, denetim sözleşmesini kabul etmeden önce, sözleşme ile ilgili karar vermek amacı ile selef denetçinin çalışma kağıtlarını ve raporlarını gözden geçirmelidir. Halef denetçinin selef denetçinin çalışma kağıtlarını incelemesi, açılış bilançosu ve muhasebe ilkelerine uygunluk ile ilgili olarak izlenecek prosedürlerin yapısını, zamanlamasını ve kapsamını etkileyecektir. Denetim işinin yapısının, zamanlamasının ve kapsamının düzenlenmesi ve sonuçların her iki tarafa da ulaştırılması halef denetçinin sorumluluğundadır.

Çalışmada SAS No. 84 esas alınarak halef-selef denetçi arasındaki iletişimin esasları belirlenmeye çalışılmıştır. Öncelikle söz konusu iletişime ilişkin düzenlemeler incelenmiş ve konu ile ilgili bazı kavramlar açıklanmıştır. Daha sonra da söz konusu iletişimin başlatılması ve yürütülmesi ele alınmıştır. Ayrıca, konuyla ilgili literatürde yer alan uygulamalı çalışmalar da gözden geçirilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** SAS. No. 84, SAS. No. 93, Halef-Selef Denetçi İlişkileri, Denetçi-Müşteri İlişkileri.

### ABSTRACT

#### Communications Between Successor And Predecessor Auditors

Globalization, technological improvements, juristic regulations, economic and political policies, diversifications in management perceptions have affected business functions as well as business environment. The said changes in business environment caused operations and structure of auditing profession also to change. Consequently, a reviewing of the relations between auditor and client, and between predecessor and successor auditors became necessary. As a firm changes its auditor, old and new auditors of that firm have to communicate with each other. SAS (Statement on Auditing Standards) No. 84, SAS No. 93 and other Practice Alerts are formed to coordinate these communications.

Before accepting an engagement, successor auditor must review working papers and reports of predecessor auditor in order to make a decision about the engagement. Reviewing of predecessor's working papers by the successor, affects the timing, extent and structure of procedures as to the opening balances and compatibility to the accounting principles. It's the successor's responsibility to determine the timing, extent and structure of the audit work, and to inform both sides as to the consequences of reviews.

In this paper, it is attempted to determine the cores of communication between predecessor and successor auditors based on SAS No. 84. First, regulations as to the said communication are detected and some related concepts are revealed. Later, initiating and conducting of such communications are argued. Furthermore, practical studies in literature as to the subject are reviewed.

**Keywords:** SAS No. 84, SAS. No. 93, Communications Between Predecessor and Successor Auditors, Communications Between Auditor and Client.

### I. GİRİŞ

Halef-selef denetçiler arasındaki iletişim ile ilgili düzenlemeler, söz konusu iletişimin zamanı, içeriği ve prosedürü hakkında yönlendirici açıklamalar içermektedir. Konuya ilişkin ilk düzenleme, SAS No. 7 "Halef ve Selef Denetçiler Arasındaki İletişim" adı altında ASB (Accounting Standarts Board)

\* Balıkesir Üniversitesi, Bandırma İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü.

\*\* Balıkesir Üniversitesi, Bandırma İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü.

tarafından yayınlanmıştır. Konu ile ilgili ikinci düzenleme, ilkinden yaklaşık yirmi yıl sonra yine ASB tarafından SAS No. 84 “Halef ve Selef Denetçiler Arasındaki İletişim” adı altında Ekim 1997’de yayınlanmıştır (<http://www.aicpa.org/members/div/practmon/recover/appenda.htm>)

Halef – selef denetçiler arasındaki iletişimle ilgili olarak yayınlanan bir başka düzenleme de “25 Eylül 2000’de ASB’nin oybirliğiyle kabul ettiği Statement on Auditing Standards (SAS) No. 93, Omnibus Statement on Auditing Standards – 2000 adlı düzenlemedir. SAS No. 93 halef denetçinin tanımını açıklığa kavuşturmak üzere SAS No.84’ü düzeltmiştir”

(<http://www.ppc.net.com/news/articles/Aanda/2000/article256.htm>).

Çoklu Düzenleme SAS No.93 ile getirilen bir başka düzeltme de selef denetçinin çalışma kağıtlarıyla ilgilidir. SAS No. 84, halef denetçinin selefinin çalışma kağıtlarını açılış bakiyelerine uygulanan prosedürlerin bir parçası olarak gözden geçirebileceğini belirtmiştir. SAS No. 93, bu gözden geçirmenin sadece en son tamamlanmış denetime uygulanabileceğini belirtmiştir” ([http://www.gfp.wya.com/features\\_benefits/newsletter\\_sample.htm](http://www.gfp.wya.com/features_benefits/newsletter_sample.htm) ). SAS No. 93 ile düzeltilen düzenlemelerin yürürlüğe giriş tarihi 30 Haziran 2001 olarak belirlenmiştir. Bu tarihte veya bu tarihten sonra biten dönemlerdeki mali tabloların denetiminde SAS No. 93 hükümleri dikkate alınmıştır. Söz konusu hükümlerin daha erken tarihlere şamil uygulamalarına da izin verilmiştir ([http://www.nasact.org/techupdates/downloads/AICPA/IOP/10\\_00-IOP.pdf](http://www.nasact.org/techupdates/downloads/AICPA/IOP/10_00-IOP.pdf) ).

SAS 84 ile paralellik arz eden ve uygulanmasını kolaylaştıran Practice Alert (2003-03), müşterinin kabulü veya ertelenmesi kararlarını, yapılacak sözleşmeler öncesindeki incelemeleri ve finansal tabloların denetimi ile ilgili süreçleri düzenleyerek uygulamacılara destek olmaktadır.

## II. KONU İLE İLGİLİ DÜZENLEMELERİN TANITILMASI

Profesyonel bağımsız denetçilik mesleği ile ilgili olarak yaşanan gelişmeler, günün ihtiyaçlarının karşılanabilmesi için meslek standartlarında değişiklikler yapılmasını zorunlu kılmıştır. Benzeri değişikliklerden biri de yukarıda adı geçen SAS No. 7’nin ve açıklamalarının aynı adı taşıyan SAS No. 84 ile değiştirilerek uygulamadan kaldırılmasıdır. “Tekliflerde fiyat kırarak müşteri kazanmaya çalışmanın normal karşılanması, 1995’te çıkan Menkul Kıymet Davaları Reform Kanunu’nun hilekarlığın ortaya çıkarılmasında denetçinin sorumluluğunu artırması, işlerin yapılarının ve gerektirdiği işlemlerin karmaşıklığının önemli derecede artması” vb. nedenler bağımsız denetçilik mesleğinin işleyişini ve yapısını dikkate değer ölçüde etkilemiştir (Tatum ve Munter, 1998). Gelişmeler bu anlamda denetçi – müşteri ilişkileri ile halef - selef denetçi ilişkilerini de etkilemiştir. Şöyle ki; “artık denetçiler nadiren müşteri seçmekte, gerçekte müşteriler denetçi seçmektedir”(Porter, 2003).

*Müşterileri veya Sözleşmeleri Kabul Etme veya Erteleme* hakkındaki Practice Alert (2003-03)’ün amacı, bir müşteriyi kabul edip etmeme konusunda alınacak kararlar için izlenecek politika ve süreçlerin oluşturulması ve müşteri ile özel bir sözleşme yapıp yapmama konusunda uygulamacılara ve şirketlerine yol göstermektir. Tebliğ, müşterinin kabulüne ilişkin izlenecek programı da açıklamaktadır. Buna göre yapılacaklar şu şekilde özetlenebilir([http://www.aicpa.org/download/secps/palart\\_03\\_03.pdf](http://www.aicpa.org/download/secps/palart_03_03.pdf)):

- Sözleşmeyi uygulayabilecek personelin var olması
- Selef denetçi ile iletişim kurulması
- Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin uygulanması konusunda yönetimin taahhüdünün değerlendirilmesi
- Etkin bir iç denetimin uygulanması ve sürdürülebilmesi konusunda yönetimin taahhüdünün değerlendirilmesi
- Varlıkların finansal sürekliliklerinin değerlendirilmesi
- Bağımsızlık ve tarafsızlık
- Üçüncü şahısların araştırılması
- Geçmişteki soruşturmalar

Denetçi olarak bir işi kabul etmeden önce, SAS No. 84’te belirtilmiş olan halef ve selef denetçi arasındaki iletişim süreci gereği, selef denetçi ile iletişim kurularak şirketin sözleşmeyi kabul etmemesinin

mesleki nedenlerinin olup olmadığının araştırılması gerekmektedir. Bu sebeple, Practice Alert 2003-03'ün yayımlanmasından önce The Professional Issues Task Force (PITF) tarafından Eylül 2002'de, Önceden Denetlenmiş Finansal Tabloların Denetimi hakkında *Finansal Tabloların Yeniden Denetlenmesi* başlıklı Tebliğ 2002-03 yayımlanmıştır([http://www.aicpa.org/members/div/secps/lit/ptactice/pralert\\_02\\_03.htm](http://www.aicpa.org/members/div/secps/lit/ptactice/pralert_02_03.htm)). Bu tebliğ, uygulamacılara yeniden denetim yapma ve daha önce denetlenmiş olan finansal tablolara ilişkin rapor hazırlama gibi konularda yardımcı olacak bilgiyi sağlamaktadır.

([http://www.aicpa.org/download/secps/palart\\_03\\_03.pdf](http://www.aicpa.org/download/secps/palart_03_03.pdf)).

Finansal tablolara ilişkin diğer bir düzenleme de, Kasım 2002'de, *Denetlenmiş Finansal Tablolar Hakkında Raporlar* başlığıyla yayımlanmış olan İşi Bırakan Selef Denetçi Tarafından Önceden Denetlenmiş Finansal Tabloların Halef Denetçi Tarafından Yayınlanması hakkında SAS 58'deki 15 No.lu açıklamadır. Açıklama, cari dönem finansal tabloları ile karşılaştırmalı olarak verilen, işi bırakmış selef denetçi tarafından denetlenmiş eski tarihli finansal tablolar hakkında halef denetçinin yazdığı raporların etkisi üzerinde durmaktadır (<http://www.aicpa.org/members/div/auditstd/announce/interpsas58.htm>).

Her ne kadar aynı adı taşıyor olsalar da SAS No. 7 ile SAS No. 84 arasında üzerinde durulması gereken farklar bulunmaktadır. Söz konusu bu farkları beş maddede sıralamak mümkündür. Şöyle ki; SAS No. 84:

1. “Halef – selef denetçi tanımlarını, günümüzdeki uygulamalarda görülen cari teklif verme ortamını yansıtmak üzere gözden geçirmiştir”(Luong, 2003).

2. “Denetim komiteleriyle ya da müşterilerin hileli ve yasa dışı hareketleriyle ve iç kontrolle ilgili konularda denk yetki ve sorumluluğa sahip diğer komitelerle iletişimi de içermek üzere, selef denetçi nezdinde yapılması gereken soruşturmaların listesini genişletmiştir”

([http://www.nysscpa.org/prof\\_library/Briefingbook/Spring98/accountingservices/sas84.htm](http://www.nysscpa.org/prof_library/Briefingbook/Spring98/accountingservices/sas84.htm)).

3. “Muhasebe ilkelerinin devamlılığını ve açılış bakiyelerinin etkisini analiz etmede kullanılan yeterli ve gerekli kanıtı toplamada yol göstermiştir”

([http://www.nysscpa.org/prof\\_library/Briefingbook/Spring98/accountingservices/sas84.htm](http://www.nysscpa.org/prof_library/Briefingbook/Spring98/accountingservices/sas84.htm)).

4. “Selef denetçi tarafından kullanılmasına izin verilecek çalışma kağıtlarının türlerini arttırmayı önermiştir, bu artışlar, planlama, iç kontrol, denetim sonuçları ve süregelen diğer önemli denetim konularında daha fazla bilgi sağlanmasını da içermektedir” (Pany, 1998).

5. “Selef denetçinin halefiyle daha geniş iletişim kurmasını sağlayabilecek olan muvafakat mektuplarının örneklerini de içermektedir” (Pany, 1998).

### 2.1. İşletmelerin Denetçi Değiştirme Nedenleri

Halef-selef denetçiler arasındaki iletişimi gerektiren etkenler arasında denetçi değiştirme nedenleri de vardır. Zira halef-selef denetçiler arasındaki iletişimin en önemli nedeni müşteri işletmenin denetçisini değiştirmesidir. Müşteri işletmenin yeni denetçisi, müşteriyi kabul / red konusunda sağlıklı karar verebilmek için müşteri işletmenin eski denetçisinden elde edeceği bilgilere gereksinim duyabilecektir.

Müşterinin özellikleri, mevcut denetçilerin özellikleri ve denetim çevresi denetçi seçimini etkilediğinden, denetçi seçim sürecinde bu unsurların tanınması çok önemlidir. Bunların herhangi birindeki değişim müşterinin denetçisini değiştirmesini gündeme getirebilir. Johnson ve Lys (1990) tarafından yapılan araştırmada, denetçi değişikliği konusunda genellikle maliyetleri etkileyen müşteri özelliklerindeki değişimlere atıf yapılmıştır. Bunlar arasında genişleme, finansman, karlılık ve denetim riski yer almaktadır (Beattie ve Fearnley, 1995:228).

Uygulamada denetçi değiştirme konusunda çok farklı nedenlerle karşılaşılma birlikte bunlar beş ana başlık altında toplanabilir (Johnson, 1991:94):

1. Müşteri, düzenli denetçi dönüşümü politikasını benimsemiştir (Üç ila beş yıllık bir dönüşüm normaldir).

2. Müşteri, denetçi tercihinde rekabetçi fiyatlamayı esas almaktadır.

3. Müşteri ile denetçi, muhasebe veya denetim konularının ele alınışında anlaşamamaktadır.

4. Müşteri daha tanınmış bir denetim şirketiyle çalışarak imajını geliştirmeyi arzulamaktadır.

5. Müşteri eski denetçisinin sağlayamadığı hizmetleri sağlayan bir denetçi arzulamaktadır (Mesela; SEC (Securities and Exchange Commission) mevzuatında uzmanlık ya da geniş bir yönetim danışmanlık hizmetleri yelpazesi).

Bunlara ek olarak; “müşteri işletme zaman içinde denetim şirketinin tatminkar bir denetim gerçekleştirmesine imkan vermeyecek ölçüde büyüyebilir. Bu da, denetim ücretinin, denetim şirketinin brüt gelirinin önemli bir kısmını teşkil eder hale gelmesine neden olabilir”(Dunn, 1991:117).

Bettie ve Fearnley (1996) tarafından yapılan araştırmada, konu ile ilgili başka araştırmaların ve literatürün incelenmesi sonucunda, denetim firmalarının özellikleri ve denetçi değiştirme nedenleri belirlenmiştir. Denetim firmalarının özellikleri yirmi dokuz (29) maddede sıralanmıştır. Bu özellikler: Denetim firmasının bağımsızlığı, teknik yeterlilik, denetim ortaklarıyla olan iş ilişkilerinin kalitesi, iyi bir itibar, denetçilerin teknik yeterliliği, denetim hizmetinin parasal değeri, etik standartlar, denetim taahhüdünde bulunan personelin teknik yeterliliği, denetim taahhüdünde bulunan personelin iş ilişkilerinin kalitesi, denetim kalitesi, muhasebe ilkelerine uyum isteği, yönetime rehberlik etme kalitesi, ek vergi hizmeti sağlama, denetim firmasının ortaklar tarafından kabulü, benzer denetim şirketleri, detaylı maliyet bilgisini sağlama konusunda bilgi verme isteği, denetim firmasının işletmenin günlük işlemlerini yürüttüğü taraflarca kabulü, denetim firmasının işletmenin çalıştığı ticari banka tarafından kabulü, denetim firmasının işletmeye borç verenler tarafından kabulü, Altı Büyük denetim firması (Big Six), denetim firmasının işletme yöneticileri tarafından kabulü, denetim ücretlerinin düşük tutulması, denetim firmasının endüstri hakkında uzmanlık bilgisine sahip olması, temel muhasebe fonksiyonlarından uzak işlemler, ek danışmanlık hizmetinin sağlanması, ek muhasebe hizmetinin sağlanması, uluslar arası ve ulusal denetim firması olması, bölgesel denetim firması olması, yerel denetim firması olması. Elde edilen sonuçlar göstermiştir ki, bağımsızlık, denetim firmasının teknik yeterliliği ve denetim ortaklarıyla olan iş ilişkilerinin kalitesi en önemli üç özelliktir. Denetçi değiştirme nedenleri ise yirmi altı (26) başlıkta toplanmıştır. Bunlar: Denetim ücreti, denetimin kalitesinden memnun olmama, tepe yönetimdeki değişiklikler, işletmenin denetim şirketinin mevcut teknik yeterliliğinden daha fazlasına ihtiyacının olması, rasyonel çalışan bir denetçi grubuna ihtiyaç olması, denetim personelindeki değişiklik, birleşme/devralma, ek hizmetler isteme, denetim şirketlerinin birleşmesi, denetim personelinin deneyimsizliği, Altı Büyük denetim şirketine olan ihtiyaç, denetim ortağı veya personeli ile anlaşmazlık yaşanması, denetim ortağının değişmesi, denetim ortağı veya personeli ile ilişkilerin zayıf olması, çok uluslu denetim şirketlerine olan ihtiyaç, muhasebe ilkelerine uyum konusunda yaşanan anlaşmazlıklar, ticari bankaların/sigortacıların etkisi, denetim ortağına ulaşamama, ana sermayeyi koyanların ve borç verenlerin etkisi, müşterinin iş kolu hakkında denetim şirketinin uzmanlığı, yerel denetim şirketinden ziyade ulusal denetim şirketine olan ihtiyaç, denetim faaliyetlerinde anlaşmazlık, düzenlemelerin etkisi, yerel bürosu olan denetim şirketlerine olan ihtiyaç, işletmelerin günlük işlemlerinin etkisi. Elde edilen sonuçlara göre denetim ücreti ve denetimin kalitesinden memnun olmama, denetçi değiştirmedeki en önemli sebepler arasında yer almaktadır. Tepe yönetimdeki değişiklikler, işletmenin denetim şirketinin mevcut teknik yeterliliğinden daha fazlasına ihtiyacının olması ve rasyonel çalışan bir denetçi grubuna ihtiyaç olması gibi nedenlere de katılım derecesi yüksektir (Beattie ve Fearnly, 1995: 233-234-235-236). Bettie ve Fearnley (1998) tarafından yapılan benzer başka bir çalışmada da, denetim ücretleri konusu hem denetçi değiştirme hem de yeni denetçi seçme konusunda sıralanan nedenler arasında ilk sırada yer almıştır. Ayrıca, denetçi değiştirme nedenlerinin işletmelerde yaşanan değişimlerle de ilişkisi olduğu bulunmuştur. Denetçi değiştirme nedenleri arasında, küçük işletmeler sermaye üzerinde etkili olan üçüncü kişilerin; büyük işletmeler ise birleşme veya devralma gibi durumların etkili olduklarını bildirmiştir (Bettie ve Fearnley, 1998: 261-289).

Bir işletme denetçi değiştirdiği takdirde halef ve selef denetçiler için belirlenen mesleki standartlarda yer alan süreçlerin izlenmesi gerekir. Bunlara ek olarak müşteri tarafından da çeşitli prosedürler geliştirilebilir (Glezen, 1996).

Yapılan araştırmalar göstermiştir ki, işletmelerin 2/3'ü denetçi değiştirmeyi dikkate almaktadır. Denetçilerin ücretleri, denetimin kalitesinden memnun kalmama ve tepe yönetimdeki değişiklik gibi nedenlerle denetçi değiştirildiği ileri sürülmüşse de, aslında denetçilerin ücretleri konusunun asıl nedenler arasında yer aldığı bilinmektedir. Bu nedenle denetçi ücretleri hem denetçi değiştirme hem de mevcut durumu koruma açısından önemlidir. Tanıtım ve teşviği kapsayan etik kurallara uyma zorunluluğu, denetçilerin tescil ve inceleme işlemlerini başlatan taraf olmaları ve ekonomik daralma denetim hizmet

pazarındaki maliyet ve talep parametrelerinde değişim yaşanmasına neden olmaktadır (Bettie ve Fearnley, 1995: 227).

### 2.2. Denetçi Değişikliğinin Açıklanması

Denetçi değiştirme nedenleri ne olursa olsun, firmalar yaptıkları bu değişikliğe ilişkin açıklamaları kamuya duyurmakla mükelleftirler. Bu amaçla A.B.D.’de “SEC’e kayıtlı şirketlerin 1971’den beri herhangi bir denetçi değişikliğini 8-K formu ile raporlamaları gerekmektedir” (Carmichael ve Willingham, 1986: 396). Sözü edilen form, “Müşterinin, denetçi değişikliğinin nedenleri ve varsa son üç yıl içinde denetçi ile aralarındaki anlaşmazlıklar gibi diğer önemli konular hakkındaki görüşlerini” içermelidir (Wittington ve Pany, 1995:145). 8-K formu sayesinde gerek müşterinin ortakları gerekse kamuoyu müşteri işletmenin faaliyetleri ve bunların sonuçları üzerinde önemli etkileri olabilecek bir olay hakkında bilgilendirilmiş olmaktadır. Bu, tek taraflı bir beyan olmayıp, bağımsız denetim şirketi de aynı konuyla ilgili olarak görüşlerini, varsa müşterinin beyanında katıldığı veya itiraz ettiği noktaları ayrıntılı olarak ayrıca beyan edecektir. Denetçi değişikliklerinin en sık karşılaşılan sebeplerinden biri; müşteri ile denetçi arasında muhasebe ve denetim ilkelerinin uygulanmasında yaşanan anlaşmazlıklardır. Mesela; “bir şirketin yönetimi, tartışmaya açık bir gelir tanımlama yöntemini Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri’ne uygun kabul edebilecek denetçiler arıyor olabilir” (Wittington ve Pany, 1995:146).

8-K formu, müşteri işletmenin ortakları ve kamuoyu kadar ve hatta onlardan daha çok, formu raporlayan müşteri işletmenin halef denetçisinin ilgisine yöneliktir. Zira bu formda yer alan bilgiler, müşteri kabul / red kararını verecek olan halef denetçi için çok önemli bir kılavuz niteliğindedir. 8-K formunda yer alan ve “selef denetçinin uzaklaştırılmasını açıklayan, selefin bu forma cevabını içeren, anlaşmazlıklar, raporlanabilir olaylar ve selef denetçi, yasal konsey ya da yönetimle fikir alışverişini gerektiren diğer konuları tanımlayan” bilgiler, müşteri kabul / red kararı üzerinde doğrudan etkili olabilecektir (<http://www.aicpa.org/members/div/secps/iit/practice/943> ).

## III. HALEF VE SELEF DENETÇİLERİN TANIMLANMASI VE ARALARINDAKİ İLETİŞİM

Bu kısımda öncelikle halef ve selef denetçi kavramları tanımlanmış, sonrada halef ve selef denetçi arasındaki iletişim, halef denetçinin denetim sözleşmesini kabul veya red kararından önce ve kabul kararından sonra olmak üzere iki kısımda incelenmiştir.

### 3.1. Halef Denetçi

Halef denetçi, SAS No.84’de verilen tanıma göre; “mali tabloları denetlemek üzere bir anlaşmayı kabul etmeyi düşünen ancak selef denetçi ile iletişim kurmamış olan ve benzer bir anlaşmayı denetçi olarak kabul etmiş olan bir denetçidir” (<http://www.aicpa.org/members/div/secps/iit/practice/943>).

Halef denetçiden söz edilirken dikkat edilmesi gereken nokta ise, potansiyel müşteri durumundaki işletmeye teklif sunmanın halef denetçi sayılmak için yeterli olmayacağıdır, yani, teklif sunan her denetim şirketi halef denetçi olamamaktadır. Ancak müşteri işletmenin teklifini kabul ettiği denetim firması halef denetçi sıfatını kazanmaktadır. Zaten selef denetçi ile iletişim kurma ihtiyacı da bu aşamada ortaya çıkmaktadır.

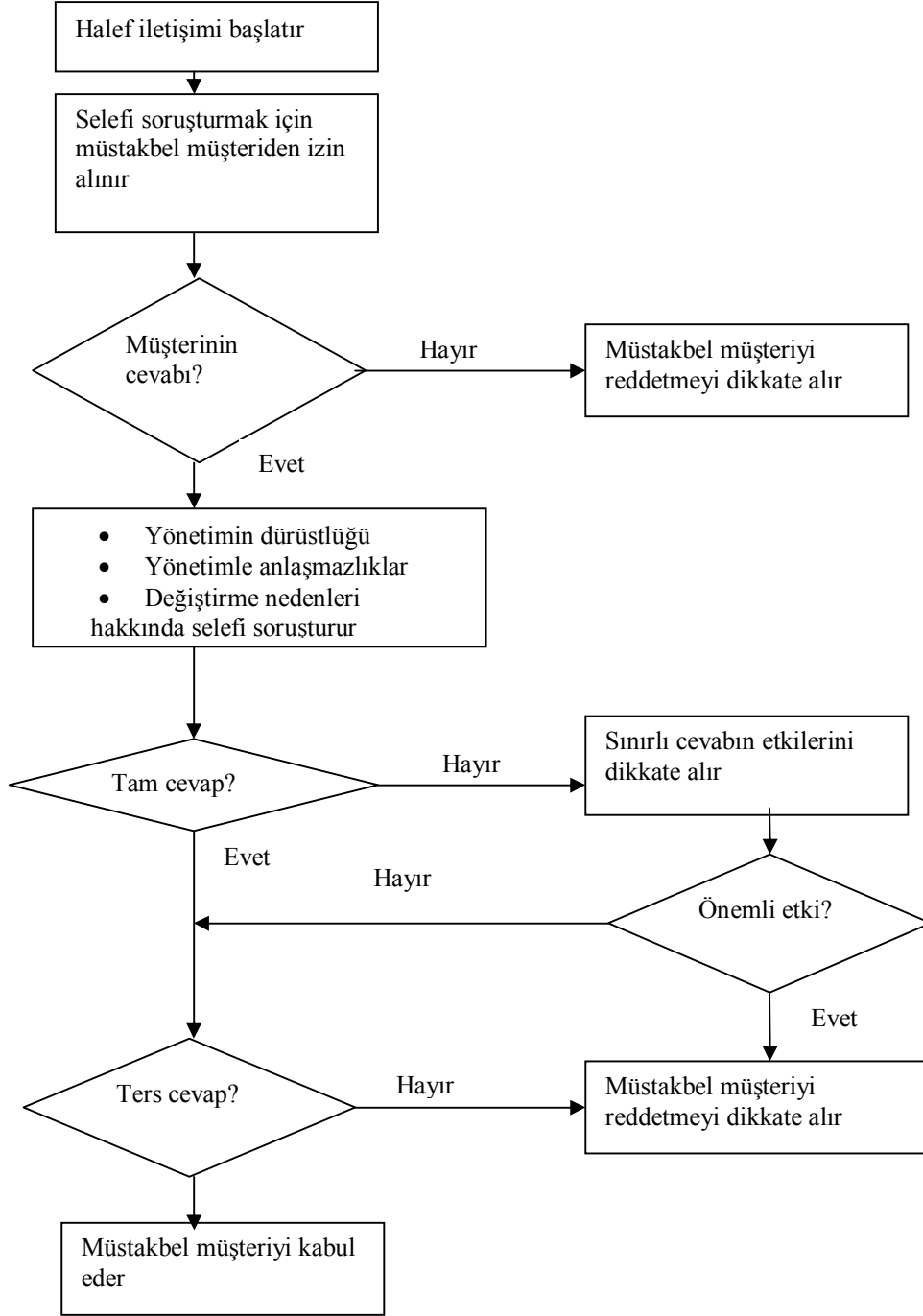
### 3.2. Selef Denetçi

SAS No.84’de tanımlandığı şekliyle selef denetçi: “en son denetlenmiş mali tablolar hakkında rapor hazırlayan ya da denetim için anlaşılan ancak sonra ki hiçbir mali tablonun denetimini tamamlamayan, ya da istifa eden, anlaşmasının yenilenmesi reddedilen, ya da hizmetlerinin sona erdiği ya da erebileceği bildirilen denetçidir” (<http://www.cpaboard.state.nc.us/8-2001.pdf>). SAS No.84’ün yukarıda verilen tanımına göre, veri bir durumda birden çok sayıda denetçi selef denetçi tanımına uygun olabilir. Mesela; bir müşteri işletmenin her zaman çalıştığı denetim şirketinden başka, bir de kreditorlerin talebi üzerine işletmeyi denetleyecek bir denetim şirketi daha varsa, halef açısından her iki denetim şirketi de selef denetçi durumundadır.

### 3.3. Halef-Selef Denetçiler Arasındaki İletişimin Akış Şeması

Aşağıda yer alan akış şeması, halef-selef denetçiler arasındaki iletişim sürecini baştan sona doğru ele almaktadır.

Şekil 1.Halef-Selef Denetçiler Arasındaki İlişkiler



**Kaynak:** TAYLOR, Donald H. ve GLEZEN, G.William (1997), Auditing:An Assertions Approach, 7.Ed”, Toronto: John Wiley & Sons Inc., s. 212.

Şemada görüldüğü gibi iletişimi başlatma sorumluluğu halef denetçiye aittir. Halef denetçinin yukarıda verilen tanımına uygun olarak müşteri işletme tarafından teklifi kabul edilen denetim şirketi halef denetçi olarak adlandırılmaktadır. Bu durumda halef denetçi, selefi veya selefleri ile iki aşamada iletişim kurabilir; ilki potansiyel müşteriyi kabul / red kararı aşamasında, ikincisi de potansiyel müşteri kabul edilerek denetim anlaşması yapıldıktan sonra. Bu esnada halef denetçinin adı geçen iki aşamada selef

denetçiden elde edebileceği bilgilerin amacı ve kapsamı da farklı olacaktır. Her iki aşamada da aradaki iletişimi başlatmak halef denetçiye düşmektedir.

Potansiyel müşteri tarafından teklifi kabul edilerek halef durumuna gelen denetçi, selef ile iletişimi başlatmak için öncelikle müşteri işletmeden onay almak zorundadır, bu onayı almadan selef ile iletişime geçmemelidir, zira denetçilerin elde ettikleri bilgiler gizlidir ve müşterinin izni olmadan mahkemeler dışında hiç kimseye verilemez. Bu koşullar altında selef ile görüşmek üzere müşteriden izin talep eden halef denetçi müşteriden alacağı cevaba göre bir strateji belirleyecektir. Şöyle ki; eğer potansiyel müşteri halef denetçiye selef ile görüşme izni vermez ise, bu durum halef denetçi için müstakbel müşteriyi reddetmek için yeterli bir sebep olabilir. Böyle bir kaide olmamasına rağmen, teamüller benzer bir durumda denetçinin en azından müşteriyi kabul etmeme ihtimalini göz önünde bulundurması yönündedir. Denetçi karar vermeden önce potansiyel müşterinin izin vermeme nedenlerini araştırabilir.

Eğer potansiyel müşteri halef denetçinin selef ile görüşmesine izin verir ise, halef denetçi selefine / seleflerine bu durumu ileterek onlarla iletişimi başlatabilir.

Buraya kadar incelenen süreç hem potansiyel müşterinin kabulünden önce hem de kabulünden sonraki aşamalar için aynıdır. Sürecin bu noktasında halef denetçi selefinden amacına uygun içerikte bilgi isteyecektir. Potansiyel müşterinin kabulünden / reddinden önce ki ve sonra ki aşamalar çalışmanın ileri kısımlarında ele alınacağından burada bu konulara girilmemiş ve akış şeması üzerinde süreç genel olarak ele alınmaya çalışılmıştır.

Potansiyel müşterinin iznini almış olan halef denetçiye karşı selef denetçinin sorumluluğu, halefinin makul ve mantıklı sorularına derhal ve tam olarak cevap vermektir. Ancak, her ne kadar SAS No.84 selef denetçiyi halefinin sorularını derhal ve tam olarak cevaplamak konusunda teşvik edici bir yapıda ise de, herhangi bir cebri ifade içermemektedir. Selef denetçi, müşteri işletmenin onayını almış olsa bile halefinin sorularına kısmi cevaplar verebileceği gibi hiç cevap vermeyebilir ve böyle bir durumda herhangi bir neden göstermek mecburiyeti de yoktur. Selef denetçi çeşitli nedenlerden dolayı halefinin sorularına tam cevap vermeyebilir, bu sebeplerden bazıları: “olası ya da süregelen davalar, disiplin kovuşturmaları ya da diğer olağandışı koşullar” olabilir (<http://www.aicpa.org/pubs/cpaltr/nov97/suppl/pub.htm>). Benzer bir durumda, yani selef denetçinin halefinin sorularına kısmi cevaplar verdiği durumlarda, selef bunu halefine altını çizerek açıkça belirtmelidir. Böylece kısmi bilgiye ulaştığını bilen halef denetçi elde ettiği sınırlı cevapların etkilerini dikkate alabilecektir. Eğer elde ettiği sınırlı cevaplar halef denetçinin kararları üzerinde önemli derecede etkili oluyorsa denetçi potansiyel müşteriyi reddetme ihtimalini dikkate alabilir. Selefının derhal ve tam cevaplar verdiği durumlarda elde ettiği bilgiler halef denetçiyi olumlu bir sonuca ulaştırıyorsa potansiyel müşteri kabul edilebilecek iken, aksi durumda potansiyel müşterinin geri çevrilmesi söz konusu olabilecektir.

Buraya kadar halef – selef denetçiler arasındaki iletişim süreci yukarıda verilen akış şeması esas alınarak iletişimin kurulduğu aşama dikkate alınmadan genel bir çerçevede ele alınmıştır. İlerleyen kısımlarda halef denetçinin potansiyel müşteriyi kabul / red kararından önceki ve sonraki aşamalarında iletişim sürecinin kapsamı incelenmeye çalışılacaktır.

### 3.3.1. Kabul / Red Kararından Önce

Halef denetçinin potansiyel müşteriyi kabul veya red kararı vermeden önce selef ile görüşmesi söz konusu kararın verilmesi üzerinde oldukça önemli etkiye sahiptir. Bu aşamadaki iletişimin amacı halef denetçiye müşteriyi kabul / red kararı vermesini kolaylaştıracak bilgiler sağlamasıdır. Sözü edilen amaç doğrultusunda da halef denetçi esas olarak aşağıda ki hususlarla ilgili selefinden bilgi edinmeye çalışır (Robertson, 1996:103);

- Yönetimin dürüstlüğü
- Muhasebe ilkeleri, denetim prosedürleri ya da benzeri konularda yönetimle yaşanan anlaşmazlıklar
- Denetçi değiştirme nedenleri”

SAS no.84, yukarıda sıralanan hususlara bir de şu ifadeyi ilave etmiştir; halef denetçi, “denetim komiteleri ya da müşterilerin hileli, yasadışı eylemleri ile ya da iç kontrolle ilgili konularda denk yetki ve sorumluluğa sahip diğer organlarla iletişim kurma” yoluna da başvurmalıdır. Bunlara ek olarak, halef

denetçi selefinden, “aşırı miktarda çalışma zamanı gerektirmiş alanlar ya da muhasebe sisteminden ve kayıtlarından kaynaklanmış denetim sorunları” hakkında da çok faydalı bilgiler edinebilir (Willingham ve Carmichael, 1979:176).

Değişen iş çevreleriyle birlikte bağımsız denetçilik mesleğinin işleyişinin ve yapısının değişmesi, denetçi-müşteri ve halef-selef denetçi ilişkilerini önemli ölçüde etkilemiştir. İşletme denetçi değiştirdiği takdirde eski ve yeni denetçiler arasında mutlaka bir iletişim kurulması gerekmektedir. SAS No. 7, denetçinin müşterinin teklifini kabul veya reddetme durumu ele alınarak oluşturulmuştur. Bugün ise bunun tam tersi olan durum, yani müşterinin denetçi veya denetçilerin tekliflerini kabul veya reddetme durumu yaygındır. Bu yeni durum denetçilerin faaliyetlerini etkilemiştir. Glezen ve Esler (1996) tarafından yapılan bir çalışma, SAS No. 7 açısından uygulamadaki durumu belirlemekte ve denetçilerin değişen süreçler nedeniyle karşılaştıkları durumları ortaya çıkarmaktadır. Çalışmanın bu başlık altında incelenecek kısmı kabul veya red kararından önceki aşamaya ilişkindir. Kabul kararından sonraki aşamaya ilişkin sonuçlar ise “3.3.2. Kabul Kararından Sonra” başlığı altında verilecektir.

Glezen ve Esler tarafından yapılan bu araştırmanın anketleri, AICPA üyeleri arasından rastgele seçilen ve uzmanlık alanının denetim olduğunu söyleyen dört yüz (400) mali müşavire posta yoluyla ulaştırılmıştır. Anketi yüz elli bir (151) kişi cevaplamıştır, anketin geri dönüş oranı % 38’dir. Anket halef-selef denetçiler arasındaki ilişkilerin kapsamı, zamanlaması, biçimi ve halef denetçinin selef denetçinin çalışma kağıtlarını kullanması ile ilgili sorulardan oluşmaktadır.

İlk soru bir senaryo oluşturularak sorulmuştur. Buna göre, üç (3) tane mali müşavirlik şirketinden, daha önce başka bir mali müşavirlik şirketi tarafından denetlenen Zeta Co. şirketinin, denetim işlerini yapmak amacıyla bir teklif sunmaları istenmiştir.

Ankete cevap verenlerden Zeta Co.’ya bir ziyaret düzenledikleri ve ihtiyaçları olan plan teklifini hazırlayarak, şirketin mali kayıtlarını ve prosedürlerini yeniden gözden geçirme hakkını aldıklarını varsaymaları istenmiştir.

Ankete katılanlara selef denetçi ile nasıl iletişim kuracakları sorulmuştur.

1. Zeta Co. Şirketini ziyaret etmeden ve mali kayıtlarını ve prosedürlerini incelemeyen önce görüşme
2. Ziyaretten ve incelemeyen sonra, fakat teklifi göndermeden önce görüşme
3. Sadece teklif kabul edilirse görüşme
4. Hiçbir zaman görüşmeme

SAS. No. 84’teki değişiklikten sonra, müşterinin kabulünden önce selef denetçi ile iletişim kurmak gerekmektedir. Yani, sadece 1. ve 2. seçenekler teknik olarak standartla uyum göstermektedir. Elde edilen sonuçlar Tablo.1’de gösterilmektedir.

**Tablo 1.** Halef Denetçi ile İlişkilerin Zamanlanması Hakkında Selef Denetçi Kararlarının Frekansı

A. Selef denetçi ile, Zeta Co.yu ziyaret etmeden ve mali kayıtlarını ve prosedürlerini incelemeyen önce görüşme	7 (%5)
B. Selef denetçi ile, mali kayıtları ve prosedürleri inceledikten sonra ama Zeta Co.ya teklifi göndermeden önce görüşme	28 (%18)
C. Selef denetçi ile sadece teklif kabul edilirse görüşme	116 (%77)
D. Selef denetçi ile hiçbir zaman görüşmeme	0 (% 0)
<b>Toplam Katılımcı</b>	<b>151(%100)</b>

**Kaynak:** GLEZEN, G. William (1996), The Aurdito Change Process, Journal of Accountancy, [http://www.findarticles.com/p/articles/mi\\_m6280/is\\_n6\\_181/ai\\_18383431](http://www.findarticles.com/p/articles/mi_m6280/is_n6_181/ai_18383431) (29.01.2007).

Tüm katılımcılar çeşitli şekillerde selef denetçi ile iletişim kurmaya çalışmışlardır. Katılımcıların % 77’si sadece teklif kabul edildiğinde selef denetçi ile görüşmeyi kabul etmişlerdir. Sonuçlar göstermektedir ki, denetçiler iletişim kurmanın gerekli olduğunu anlamışlardır, fakat zamanlama konusuna uygunluk gösterdikleri söylenemez. Daha önce açıklandığı üzere, gerçekte kabul kararını çoğu zaman



denetçiden ziyada müşterinin vermesi zamanlama meselesinde kafaları karıştırabilir, zira SAS No.7 kararı halefin verdiği varsayar. Aslında müşteri halefin teklifini kabul ederse gerekli soruşturmaları yapmak için gerçekten fırsat olmayacaktır. Müşterinin teklifi kabul etmesi, denetçinin anlaşmayı kabul ettiği anlamına gelir.

Çalışmada, halef denetçi tarafından yapılan soruşturmanın şekli de araştırılmıştır. Denetçilere altı (6) çeşit soruşturma nedeni (bunların üç (3) tanesi SAS No. 7'yi de kapsamaktadır) verilmiştir ve bunlardan kendi düşüncelerine uygun olanı seçmeleri istenmiştir.

**Tablo 2.** Halef Denetçinin Selefi ile Yaptığı Spesifik Görüşmelerin Frekansı

Hem SAS No.7 hem de SAS No.84'ün öngördüğü	TOPLAM
(1) Zeta Co.nun yönetimi ile muhasebe ilkeleri ve denetim prosedürleri hakkında yaşanan anlaşmazlıklar	142 (% 94)
(2)Zeta Co. yönetiminin dürüstlüğü	127 (% 84)
(3)Denetçi değiştirme nedenleri	93 (% 62)
(4)Denetim komiteleri ya da denklere ile iletişim	
<b>SAS No.7'nin öngörmediği</b>	
Zeta Co.nun denetiminde karşılaşılan zorluklar	124 (% 82)
Önceki denetimde gereken önemli denetim ayarlamaları	119 (% 79)
Zeta Co. ile ücret uyumsuzluğu	102 (% 68)

**Kaynak:** GLEZEN, G. William (1996), The Aurdito Change Process, Journal of Accountancy, [http://www.findarticles.com/p/articles/mi\\_m6280/is\\_n6\\_181/ai\\_18383431](http://www.findarticles.com/p/articles/mi_m6280/is_n6_181/ai_18383431) (29.01.2007).

Elde edilen sonuçlara göre, yönetim ile muhasebe ilkeleri ve denetim prosedürleri hakkında yaşanan anlaşmazlık (% 94) ve yönetimin dürüstlüğü (% 84) genel olarak seçilmiştir, buna rağmen denetçi değiştirme nedenleri sadece % 62 oranında seçilmiştir. Bazı denetçiler, denetçi değiştirmenin nedenlerinin diğer soruşturmalardan yola çıkılarak anlaşılabilmesine inanmaktadırlar, buna rağmen özel bir araştırma başka bir şekilde elde edilemeyecek olan bilgilere de ulaşılmasını sağlar. SAS No. 7 tarafından öngörülmeyen nedenler SAS No. 7 tarafından öngörülenlerden daha düşük frekanslara sahiptirler. Buna göre, denetimde karşılaşılan zorluklar (% 82) en yüksek ve ücret uyumsuzluğu (% 68) en düşük oranda seçilmişlerdir.

### 3.3.2. Kabul Kararından Sonra

Meslek standartları halef denetçinin, selefi ile görüşmeden herhangi bir potansiyel müşteriyi kabul veya reddetmesini uygun görmemektedir, hatta selefi ile görüşmeyi denetim anlaşmasının bir ön şartı olarak kabul etmeyi öngörmektedir denilebilir.

Selefi ile yaptığı görüşmeler sonucu halef denetçi, potansiyel müşteriyi kabul etmeye karar verebilir, bu noktadan sonra halef – selef denetçiler arasındaki iletişimin ikinci aşaması olan *kabul kararından sonra ki* aşama başlar. Bu aşamadaki iletişimin genel esasları bir önceki aşama ile aynıdır. Halef denetçi denetim anlaşması imzaladığı müşteri işletmeden izin alarak denetim sürecinin ilerleyen safhalarında faydalanabileceği bilgiler elde edebilmek amacı ile selefi ile görüşmeye devam eder. Burada selef denetçi görüşmelerde halefinin sorularına kısmi veya tam cevap verme konusunda kendi inisiyatifi ile karar verecektir.

Bu ikinci aşamada yaptığı görüşmelerde halef denetçinin amacı; “planlamanın belgelenmesini, iç kontrolü, denetim sonuçlarını ve süregelen diğer önemli muhasebe ve denetim meselelerini içeren” konularda aydınlatıcı bilgi edinebilmektir (Holloman, 2003). Halef denetçinin benzer bilgileri sağlayabileceği en önemli kaynak selefinin çalışma kağıtlarıdır. Halef denetçi selefinin çalışma kağıtlarından ne kadar yoğun faydalanırsa, kendi yürüttüğü denetim faaliyeti için o kadar çok bilgi toplar. Ancak, bunun için müşteri işletmeden onay alması ve selef denetçinin çalışma kağıtlarını halefinin kullanımına sunması gerekir. Çoğunlukla bu aşamalarda sorun yaşanmamasına rağmen bazı durumlarda ya

müşteri işletme gerekli onayı vermemekte veya kısmi onay vermekte, ya da selef denetçi çalışma kağıtlarına erişmekte kısmen veya tamamen imtina etmektedir.

Selefin bu tutumu “anlaşma ile ilgili davalar, tamamlanmamış bir denetim ya da ödenmemiş denetim ücretleri” gibi belirgin ya da belirgin olmayan nedenlere dayanmaktadır (Gibson ve Mceachern, 1998). SAS No.84’ün bakış açısına göre, selef denetçinin çalışma kağıtlarına erişime ne ölçüde izin vereceği tamamen selef denetçinin profesyonel mesleki yargısıdır.

Halef denetçinin selefi ile arasında, potansiyel müşteriyi kabul etme kararından sonraki iletişimde çalışma kağıtlarına erişim en çok dikkat çeken noktadır. Bu hususun önemine binaen selef denetçi, çalışma kağıtlarını halefinin kullanımına sunmadan, konu ile ilgili müşteri işletmeden yazılı bir *muvafakat ve bilgilendirme mektubu* isteyebilir. Böyle yazılı bir belge, selef denetçi ile müşteri işletme arasında daha sonra ortaya çıkabilecek yanlış anlama veya uyuşmazlıklarda önemli rol oynayacaktır. Selef denetçi bundan başka, halefi ile de karşılıklı olarak bir *halef denetçi bilgilendirme mektubu* imzalayarak sonradan ortaya çıkabilecek olumsuz durumlara karşı kendisini garantiye almak isteyebilir. Çoğu zaman halef denetçinin selefinin çalışma kağıtlarından istediği ölçüde faydalanması, adı geçen bilgilendirme mektubuna eklenecek şartların da kabulü ile mümkün olmaktadır.

Yukarıda da bahsedilen, Glezen ve Esler (1996) tarafından yapılan çalışmanın kabul kararından sonrasıyla ilgili kısmına ilişkin sorular, selef denetçinin çalışma kağıtlarının yeniden incelenmesi, zamanlama, sınırlamalar ve prosedürler gibi karışık durumlarla ilgilidir. Elde edilen sonuçlar Tablo.3’de gösterilmektedir.

**Tablo 3.** Halef Denetçilerin Seleflerinin Çalışma Kağıtlarını İnceleme Frekansları

0= Hiç , 10= Her zaman	
1.Bir denetçi değişikliğinde halef denetçi iseniz, selefinizin çalışma kağıtlarını incelemeyi ne zaman talep edersiniz?	
a. Yeni bir denetim anlaşmasını kabul etmeden önce	2.97
b. Yeni bir denetim anlaşmasını kabul ettikten sonra	8.00
2. Selefinizin çalışma kağıtlarını inceleme talebiniz ne sıklıkta reddedildi?	1.09
3. Selefinizin çalışma kağıtlarını inceleme talebiniz ne sıklıkta sınırlandı?	3.54
4. Selefinizin çalışma kağıtlarının kopyalarını almanıza ne sıklıkta izin veriliyor?	8.24
5. Selefiniz, siz onun çalışma kağıtlarını incelerken ne sıklıkta sizinle birlikte kalıyor?	5.11

**Kaynak:** GLEZEN, G. William (1996), The Aurdito Change Process, Journal of Accountancy, [http://www.findarticles.com/p/articles/mi\\_m6280/is\\_n6\\_181/ai\\_18383431](http://www.findarticles.com/p/articles/mi_m6280/is_n6_181/ai_18383431) (29.01.2007).

Açılış bilançosunun ve temel muhasebe uygulamalarına uygunluğunun değerlendirilmesi ve bunların yanı sıra planlama kararlarında yapılan hataların belirlenmesinde, selef denetçinin çalışma kağıtlarının incelenmesinin faydası çok büyüktür. Halef denetçi anlaşmanın imzalanmasından önce veya sonra, selef denetçinin çalışma kağıtlarını inceleyebilmek için izin almak zorundadır.

SAS No. 7’de belirtildiği üzere, selef denetçi için çalışma kağıtlarını halef denetçinin kullanımına açmak alışılmış bir durumdur, fakat müşteri ve selef denetçi arasında iş sebebiyle ortaya çıkan anlaşmazlıklar (süre gelen davalar, soruşturmalar, vb.), çalışma kağıtlarının yeniden incelenmesine izin verilmemesine sebep olabilir. Ayrıca, ankete katılanlar denetim ücretlerinin ödenmemesinin de çalışma kağıtlarının incelenmesi isteğine karşılık bir red sebebi olabileceğini belirtmişlerdir. Yapılan araştırma da göstermiştir ki, uygulamada selef denetçi, çalışma kağıtlarının yeniden gözden geçirilmesini çok nadir reddetmiştir (Bakınız Tablo.3 soru 2).

Selef denetçinin resmen isteyemeyeceği veya denetlemek için ulaşmasının serbest olduğu tüm çalışma kağıtlarının yeniden gözden geçirilmesi için hazır bulundurulması konusunda, halef ve selef denetçiler aynı fikirde olmalıdırlar. Örneğin; muhasebe süreci açısından çok fazla sorun oluşturmayacak olan personel zaman çizelgesi, ödeme emri raporları ve mülkiyetle ilgili bilgiler vb. çalışma kağıtları, selef

denetçiden istenmeyebilir veya selef denetçi bunları hazırlamayabilir. Araştırma sonuçları birtakım kısıtların ortaya çıktığını göstermiştir. Ankete katılanlar, yönetimle ilgili çalışma kağıtlarının ve genellikle denetim programlarının incelenmesine imkan verilmediği konusunda açıklamalarda bulunmuşlardır.

Eğer selef denetçi çalışma kağıtlarının mülkiyetle ilgili bilgiler içerdiğini söylüyorsa veya çoğaltılmamış denetim dokümanlarını sunuyorsa, bu çalışma kağıtlarının kopyalanmasına izin vermeyebilir. Bu şekildeki kısıtlamalar görünüşte yaygın değildir.

SAS No. 7, çalışma kağıtlarının incelenmesi sırasında selef denetçinin halef denetçi ile kalıp kalmaması konusunda herhangi bir yönlendirme yapmamaktadır. Bazı denetçiler halef denetçi çalışma kağıtların incelerken yanında kalmayı uygun bulmaktadırlar, böylece denetim süresince halef denetçiyi gözlemlemekte ve eski müşterilerine durumu bildirmektedirler. Diğer taraftan bazı denetçiler de, gözlemin önemli olmadığını düşünmektedirler. Araştırmadan elde edilen bulgular, selef denetçilerin yaptıkları gözetimin yaygın olduğunu göstermektedir.

Yapılan çalışma göstermiştir ki, mali müşavirler selef denetçi ile iletişim kurmanın kendi sorumluluklarında olduğunu anlamışlarken, SAS No.7'nin zamanlama koşulunun uygulanmasında uyumsuzluk vardır. Bunun sebebi açıklamanın ifade tarzı olabilir. Açıklamada, müşteriden gelen hizmet alma isteğinin denetçi tarafından kabul edildiği veya reddedildiği yer almaktadır. Günümüzde rekabetçi iş ortamı nedeniyle müşterinin bir veya daha fazla denetçiden aldığı iş teklifini kabul etmesi veya reddetmesi durumu daha çok yaygındır ve bu durum halef denetçiye kapsamlı bir araştırma yapma imkanı vermemektedir.

### 3.4. Halef Denetçinin Topladığı Bilgilerin Kanıt Niteliği

Halef denetçinin karşılaşılabileceği en önemli meselelerden biri, denetim faaliyetlerini yürütmeyi üstlendiği ilgili döneme ait açılış bakiyelerinin doğrulanması gereğidir. Halef denetçinin bu konudaki en önemli bilgi kaynağı da yine selefinin çalışma kağıtları olacaktır. Burada esas olarak dikkat edilmesi gereken nokta ise; halef denetçinin, selefinin bizzatı çalışmaları kendi denetim faaliyetinde kanıt olarak kullanamayacağıdır. Açılış bakiyelerinin, cari yılın mali tablolarının ve muhasebe ilkelerinin devamlılığı üzerindeki etkilerini analiz etmekte kullanılan bir denetim kanıtı olduğu SAS No.84'te belirtilmektedir. Bu ifadeye göre; halef denetçi açılış bakiyelerinin doğrulanmasında selefinin çalışma kağıtlarını incelemesi sonucu ulaştığı kendi mesleki yargısını kanıt olarak kullanabilir, yoksa selefinin çalışma kağıtlarını değil. Bu sınırlama ile birlikte SAS No.84 halef denetçinin açılış bakiyelerinin doğrulanmasında kanıt olarak kullanabileceği bazı kaynaklardan da söz etmektedir, bunlar: "En son denetlenmiş mali tablolar ve o mali tablolar hakkında denetçinin raporu, selef denetçi ile yapılan görüşmelerin sonuçları, halef denetçinin selefinin çalışma kağıtlarını incelemesinin sonuçları ve açılış bakiyeleri ya da devamlılık hakkında uygun denetim kanıtı olarak delil sağlayabilecek cari dönem işlemlerine uygulanmış denetim prosedürleri" olarak sayılabilir (<http://www.cpaboard.state.nc.us/8-2001.pdf>) (15).

SAS No.84'te belirtilen yukarıdaki hükümler, esasen, halef denetçinin kanıt toplamasını zorlaştırmak için değil halef denetçinin, selefinin yaptığı çalışmalara dayanmak yerine kendi mesleki yargılarını oluşturmasını teşvik etmeye yönelik hükümler olarak değerlendirilmelidir.

## IV. SONUÇ

Bağımsız denetçilik kurumunun faaliyetlerini sürdürdüğü ortamın değişmesi, mesleğin düzenleyici standartlarının da değişmesi sonucunu doğurmuştur. Değişen standartlardan biri de halef – selef denetçiler arasındaki ilişkileri düzenleyen SAS No.7'dir, bu standart Ekim 1997'de yerini SAS No.84'e bırakmıştır.

SAS No.84, halef – selef denetçiler arasındaki iletişimde bazı noktalarda dikkate değer değişiklikler getirmiştir. Bu değişikliklerin içinde; halef ve selef denetçi tanımları, halefin erişebileceği selefte ait çalışma kağıtlarının ve selef nezdinde yapılabilecek incelemelerin kapsamı, selef tarafından müşteriye ve halef denetçiye gönderilen muvafakat ve bilgilendirme mektuplarının örnekleri en çok dikkat çekenlerdir.

Aradaki iletişimi başlatma sorumluluğunun halef denetçiye ait olması, iletişimi başlatmak için müşteriden onay alınması, selefin bu süreçteki sorumlulukları gibi konularda SAS No. 84'ün hükümleri önemli farklılıklar arz etmemektedir.

Potansiyel bir müşterinin kabul veya red kararı, müşteri kabul edildikten sonra denetimin planlanması ve açılış bakiyelerinin doğrulanması ve benzeri konularda halef denetçi için en önemli bilgi kaynağını oluşturan selefiyle görüşme sürecini düzenleyen standartlar, günceli yakalamak amacıyla getirilen değişikliklerle birlikte geçerliliklerini korumaktadırlar.

## KAYNAKLAR

BEATTIE, Vivien ve FEARNLEY, Stealla (1995), The Importance of Audit Firm Characteristics and the Drivers of Auditor Change in UK Listed Companies, *Accounting and Business Research*, 25:100, s. 227-239.

BEATTIE, Vivien ve FEARNLEY, Stealla (1998), Audit Market Competition: Auditor Changes and Impact of Tendering, *The British Accounting Review*, 30:3, s. 261-289.

CARMICHAEL, D.R. ve WILLINGHAM, John J. (1986), *Perspectives in Auditing*, 4. Edition, Singapore: Mc Graw-Hill International Editions, Accounting Series, s.396.

DUNN, John (1991), *Auditing Theory and Practice*, Hertfordshire: Prentice Hall International (UK) Ltd., s. 117.

GLEZEN, G. William (1996), The Auditors Change Process, *Journal of Accountancy*, [http://www.findarticles.com/p/articles/mi\\_m6280/is\\_n6\\_181/ai\\_18383431](http://www.findarticles.com/p/articles/mi_m6280/is_n6_181/ai_18383431) (29.01.2007).

GIBSON, Kim M. ve McEACHERN, Stephen M. (1998), The Once and Future Auditors, <http://www.aicpa.org/pubs/jofa/Feb98/gibson.htm> (04.03.1999).

HOLLOMAN, T. Vance (2003), Contract to audit accounts and Approval of Interim and Final Invoices, <http://ncdst-webt.treasurer.state.nc.us/lgc/memos/Memo862.doc> (05.02.2003).

JOHNSON, Hubbard (1991), *Auditing*, 4. Edition, Houston: Dame Publications, Inc., s.94.

LUONG, Thanh (2003), AICPA Audit and Attest Standards, Statement on Auditing Standards Communications Between Predecessor and Successor Auditors, <http://www.vbbuslnx1.tc.cc.va.us/~tcdaily/sasno84.pdf> (05.02.2003).

PANY, Kurt (1998), ASB Update as of December 31, <http://www.mhhe.com/business/accounting/pany/asbupdates.html> (05.02.2003).

PORTER, Gary A (2003), AICPA Issues New Standard on Communications Between Predecessor and Successor Auditors, <http://www.porterandcompany.com/Articles/sas84.pdf> (05.02.2003).

ROBERTSON, J.C. (1996), *Auditing*, 8.Edition, Richard D. Irwin Inc., s. 103.

TATUM, Kay W. ve MUNTER, Paul (1998), The New Standard on Predecessor – Successor Communications,

<http://www.nysscpa.org/cpajournal/1998/0498/Features/F460498.htm> (05.02.2003).

TAYLOR, Donald H. ve G.William GLEZEN (1997), *Auditing:An Assertions Approach*, 7.Edition, Toronto: John Wiley & Sons Inc., s. 212.

WILLINGHAM, John J. ve CARMICHAEL ,D.R. (1979), *Auditing Concepts and Methods*, 3.Edition, NewYork: McGraw-Hill Book Company, s. 176.

WITTINGTON, O. R. ve PANY, Kurt (1995), *Principles of Auditing*, 11. Edition, Chicago: Richard D. Irwin Inc., s. 145-146.

<http://www.aicpa.org/members/div/practmon/recover/appenda.htm> (05.02.2003)

<http://www.ppc.net.com/news/articles/AandA/2000/article256.htm> (05.02.2003)

[http://www.gfp.wya.com/features\\_benefits/newsletter\\_sample.htm](http://www.gfp.wya.com/features_benefits/newsletter_sample.htm) (05.02.2003)

[http://www.nasact.org/techupdates/downloads/AICPA/IOP/10\\_00-IOP.pdf](http://www.nasact.org/techupdates/downloads/AICPA/IOP/10_00-IOP.pdf) (05.02.2003).

Practice Alert No.2003-03. “Acceptance and Continuance of Audit Clients and Engagement”, [http://www.aicpa.org/download/secps/palert\\_03\\_03.pdf](http://www.aicpa.org/download/secps/palert_03_03.pdf) (26.01.2007)

[http://www.aicpa.org/members/div/secps/lit/ptactice/pralert\\_02\\_03.htm](http://www.aicpa.org/members/div/secps/lit/ptactice/pralert_02_03.htm).

Practice Alert No.2003-03. "Acceptance and Continuance of Audit Clients and Engagement",  
[http://www.aicpa.org/download/secps/palert\\_03\\_03.pdf](http://www.aicpa.org/download/secps/palert_03_03.pdf) (26.01.2007).

<http://www.aicpa.org/members/div/auditstd/announce/interpsas58.htm>

[http://www.nysscpa.org/prof\\_library/Briefingbook/Spring98/accountingservices/sas84.htm](http://www.nysscpa.org/prof_library/Briefingbook/Spring98/accountingservices/sas84.htm)  
(05.02.2003).

[http://www.nysscpa.org/prof\\_library/Briefingbook/Spring98/accountingservices/sas84.htm](http://www.nysscpa.org/prof_library/Briefingbook/Spring98/accountingservices/sas84.htm)  
(05.02.2003).

Practice Alert No. 94-3. "Acceptance and Continuance of Audit Clients",  
<http://www.aicpa.org/members/div/secps/iit/practice/943> (02.12.1999).

Practice Alert No. 94-3. "Acceptance and Continuance of Audit Clients",  
<http://www.aicpa.org/members/div/secps/iit/practice/943> (02.12.1999).

<http://www.cpaboard.state.nc.us/8-2001.pdf> (05.02.2003)

Practice Alert 97-3. <http://www.aicpa.org/pubs/cpaltr/nov97/suppl/pub.htm> (05.02.2003).

<http://www.cpaboard.state.nc.us/8-2001.pdf> (05.02.2003)