

6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU KAPSAMINDA DENETÇİ SORUMLULUĞU ve BORÇ-ALACAK HESAPLARININ DENETİMİNE İLİŞKİN BİR ÖNERİ

Ramazan Yanık^(*)

Özet: 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu ile denetçi ve özel denetçiler kanuni görevlerini yaparken kusurlu bulunmaları halinde denetlenen şirkete, pay sahiplerine ve alacaklılara karşı sorumlu tutulabilecektir. Ayrıca denetçilerin sır saklama sorumluluğu da aynı kanunda denetçilere yüklenmiştir. Denetimde örnekleme usulüyle ana kütleyle ilişkin sonuçlar ve raporlar ortaya koyan denetçiler, örneklemin ana kütleyle temsil edememe ihtimali nedeniyle bir kusurlu hareket iddiası ile karşılaşabileceklerdir. Bu çalışmada borçların ve alacakların denetiminde denetçi güvenliğini sağlayacak bir yasal düzenleme önerisi ele alınmıştır. Borç ve alacaklara ilişkin mutabakatların elektronik ortamda ve yasal süreye bağlı olarak düzenlenmesini gerektiren öneri ile denetimin mutabakat sağlanmayan hesaplar üzerinde yoğunlaştırılması beklenmektedir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız denetim, örnekleme, 6102 sayılı TTK

AUDITOR'S RESPONSIBILITY UNDER THE TURKISH COMMERCIAL CODE No. 6102 AND A SUGGESTION FOR AUDITING OF PAYABLE AND RECEIVABLE ACCOUNT

Abstract: Under the new Turkish Commercial Code No. 6102, auditors and special auditors are responsible for defective performance of their duties to companies, shareholders and creditors. Furthermore, under the same Law, the auditors are responsible for keeping secret. It might be claimed that the auditors, who supply reports and results with regards to the main mass via audit sampling, are responsible for the reason that the audit sampling does not represent the main mass. In this study, a regulatory proposal which secure the auditors in auditing of payables and receivables are discussed. It is expected that the auditing concentrates on accounts agreed upon by reaching an agreement with regards to receivable and payable via electronic environment in statutory period.

Key words: Independent Audit, Sampling, The Turkish Commercial Code No. 6102

^(*) Yrd. Doç. Dr., Atatürk Üniversitesi, İİBF

I. Giriş

İşletme faaliyetlerinin ve ticaretin küresel bir olgu haline gelmesiyle, işletme çevresi de küresel bir nitelik kazanmıştır. Küresel ortamda işletme hakkında bilgi ihtiyacı olan çevrelerin ilgisi mali tablolar üzerinde yoğunlaşmaktadır. Bu nedenle mali tablo denetiminin önemi gün geçtikçe artmakta, denetçilere ilişkin düzenlemeler dikkatle takip edilir olmaktadır.

6102 sayılı Ticaret Kanunu ile denetçilerin nitelikleri ve sorumlulukları meslek hayatını etkileyecek düzeyde ciddi değişikliklere tabi olmuştur. Hem denetime tabi tutulan işletme sayısı artmış, hem de denetçi mesleğini ifa edebilecek kişilere muhasebe meslek mensuplarının, ilgili ilave şartları sağlamaları koşulu ile, katılımı sağlanmıştır.

Bir taraftan denetim fonksiyonunun öneminin artması, diğer taraftan denetim mesleğinin giderek cazip bir hal alması, denetim alanındaki küresel ve ulusal gelişmelerin dikkatle izlenmesini, bu konuda yeni fikirler üretme gerekliliğini ve denetim mesleğine ilişkin kanunların içeriğinin, meslek mensuplarının beklentilerini sağlayacak şekilde hazırlanması gerekliliğini ortaya koymuştur.

Cömert (2012) çalışmasında, denetçinin uygulayacağı denetim tekniklerinin yapısını, kapsamını, zamanlamasını belirlerken ve yanlışlıkların etkisini değerlendirirken dikkate alması gereken önemlilik tutarını nasıl hesaplayabileceğini detaylıca ele almıştır. Çalışmada, denetçi görüşünün kabul edilebilir önemlilik düzeyine dayandırılması gerektiği sonucu ifade edilmiştir.

Dönmez ve Ersoy (2006) çalışmalarında, SPK tarafından yetkilendirilmiş 78 denetim şirketinin bağımsız denetime ilişkin yapılan düzenlemeleri yetersiz gördükleri sonucunu ortaya koymuşlardır. Çalışmada firmaların denetime ilişkin sorunlarının başında, mevzuat karmaşası, denetime ilişkin yetersiz düzenlemeler ve denetlenen işletmelerin Uluslararası Muhasebe Standartlarını uygulamamasının geldiği belirtilmiştir.

Yıldırım ve İnel' in (2012) çalışmasında ise muhasebe denetiminde örnekleme metotlarına değinilmiştir. Yıldırım ve İnel, örneklemenin verimli ve uygun sonuçlar ortaya koyduğunu tahmin örnekleme, parasal birim örnekleme ve Benford yöntemlerine vurgu yaparak ele almışlardır.

Esendemir (2011), Türkiye'de yapılan düzenlemeler ve uluslararası standartlar ışığında bağımsız denetim kalitesini artırmaya yönelik olarak insan kaynaklarının önemini vurgulamıştır. Erdoğan ise (2002)'deki çalışmasında denetimin gerekliliğini ve önemini vurgulamıştır.

Bilişim teknolojilerinin denetim kapsamını ve amacını değiştirmemekle birlikte, kanıtların sayısı ve yapısı ile denetimde anlayışında ciddi anlamda

değişiklikler oluşturduğu ifadesi Ay'ın (2007) çalışmasından görülmektedir. etmiştir.

II. Bağımsız Denetim ve Yeni TTK'da Bağımsız Denetçi Sorumluluğu

A. Denetim ve Bağımsız Denetim Kavramları

Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili yönetim tarafından hazırlanan iddiaların, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgili taraflara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları derleyen sistematik bir süreç olarak tanımlanmaktadır. (Aksoy; 2002; 68)

Bağımsız veya dış denetim ise, denetlenen işletmenin finansal tablolarının bağımsız bir denetçi tarafından tarafsız olarak kanıt toplama ve değerlendirme yöntemleri ile denetim standartları perspektifinde, önceden belirlenmiş ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğu açısından incelenmesi, hazırlanan denetim raporlarının işletme ile ilgili bilgi ihtiyacı olan taraflara sunulmasıdır (Bayazıtlı; 1991; 9).

Bağımsız denetim bir diğer tanımda, ortaklıkların ve Sermaye Piyasası Kurumlarının kamuya açıklanacak veya SPK' ca istenecek mali tablolarının, genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uygunluğu ile bilgilerin doğruluğunun ve gerçeği dürüst bir biçimde yansıtıp yansıtmadığının, denetçiler tarafından denetim ilke ve kurallarına göre, defter, kayıt ve belgeler üzerinden incelenmesi ve tespit edilen sonuçların rapora bağlanması şeklinde tanımlanmaktadır (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ, Seri:X, No: 16, Md.2).

Bağımsız denetim işletmeler için çeşitli açılardan katkılar sağlamaktadır. Bu faydalar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- * Yönetime doğru bilgi akışı sağlamak,
- * Yönetime mali tablolara dayalı olarak analiz yapma ve doğru kararlar alma hususunda katkı sağlamak,
- *Finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığı konusunda görüş bildirmek,
- * İşletme yönetimi ve çalışanlarının hile yapmasının önlenmesine yardımcı olmak,
- * Bağımsız denetimden onay almış raporlar aracılığıyla finansman maliyetinin düşürülmesi,
- *İşletmenin tüm pay sahiplerinin haklarını daha iyi korumak. (<http://www.denetimnet.net/>)

B. Yeni TTK Açısından Denetim ve Denetçi Konusu

a. Yeni TTK'ya Göre Denetçiler

2106 sayılı Ticaret Kanunu kapsamında Denetçi, bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabilir. (Md.400-(1) (Değişik: 26/6/2012-6335/19 md.)

6335 sayılı değişiklikten önce, 6102 sayılı TTK'da denetçiler; denetçi (m.397-406), işlem denetçisi ve özel denetçi (m.438-444) olarak üç grupta belirlenmekteydi. 6335 sayılı kanunla yapılan değişiklikten sonra ise işlem denetçisi kaldırılmış bulunmaktadır.

b. Bağımsız Denetçinin Görevleri

Bağımsız denetçinin üsteleneceği görevler aşağıda maddelerde ifade edildiği şekildedir:

- * Sermaye şirketlerinin finansal tablolarının Türkiye Muhasebe Standartlarına, TTK'ya ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına dair görüş bildirecek kapsamda denetlenmesi,
- *Düzenlenen yıllık faaliyet raporlarında yer alan finansal bilgilerin denetlenmesi,
- * Şirketi tehdit eden risklerin, bunların tespit edilmesini sağlayan sistemlerin mevcut olup olmadığının ve bu konularla ilgili çözüm önerilerinin Yönetim Kurulu'na rapor edilmesi.

c. Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketler ve Finansal Tablolar

6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'na göre bağımsız denetime tabi olacak şirketler; Anonim şirketler, Limited şirketler ve Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerden oluşmaktadır.

Bağımsız denetime tabi olacak finansal tablolar ise; Finansal durum tablosu(bilanço), Kapsamlı gelir tablosu, Nakit akış tablosu, Öz kaynak değişim tablosu ve Dipnotlar olarak sıralanmaktadır.

d. Yeni TTK'da Bağımsız Denetimin Kapsamı

Yeni TTK, tüm işletmelerin muhasebe ve finansal raporlama konularında referans olarak Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayınlanan UFRS' lere uyumlu TFRS'leri zorunluluk

olarak öngörmektedir. Bu nedenle Anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenecektir.

Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı da denetim kapsamında bulunmaktadır. Yapılan denetim, şirketin varlığını ve geleceğini riske düşüren olumsuzlukları belirleme taleplerinin şirkette bulunup bulunmadıklarını ve önlemlerin alınıp alınmadığını da içermelidir.

Denetçinin denetiminden geçmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş olarak sayılacaktır. Yani bu finansal tablolar üzerinden kâr dağıtımı yapılamayacaktır. (<http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/>)

e. Denetim Raporu

Yeni TTK kapsamında denetçi, yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında, gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille yazılmış ve geçmiş yıla/dönemle karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, finansal tabloları konu alan bir rapor düzenlemek durumundadır.

Ayrıca bir rapor hâlinde, yönetim kurulunun, şirketin veya topluluğun durumu hakkındaki yıllık faaliyet raporunda yer alan saptamalar, denetçi tarafından finansal tablolar ile tutarlılığı ve gerçeğe uygunluğu açısından değerlendirilecektir.

C. Yeni TTK Kapsamında Denetçilerin Sorumluluğu

a. Denetçinin İbraz Yükümlülüğü ve Bilgi Alma Hakkı

Yeni TTK uyarınca şirketin yönetim kurulu, finansal tabloları ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu düzenlettirip onaylayarak, gecikmeksizin, denetçiye vermek yükümlülüğündedir. Yine yönetim kurulu, şirketin defterlerinin, yazışmalarının, belgelerinin, varlıklarının, borçlarının, kasasının, kıymetli evrakının, envanterinin incelenerek denetlenebilmesi için denetçiye gerekli imkânları sağlamalıdır. (Md.401-1)

Denetçi, yönetim kurulundan, kanuna uygun ve özenli bir denetim için gerekli olan bütün bilgileri kendisine vermesini ve dayanak oluşturabilecek belgeleri sunmasını istemek hakkını haizdir. Yılsonu denetiminin hazırlıkları için gerektiği takdirde, denetçi öngörülen yetkileri finansal tabloların çıkarılmasından önce de haizdir. Özenli bir denetim için gerekli olduğu takdirde denetçi yetkilerini yavru ve ana şirketler için de kullanabilir.

b. Denetçinin Sır Saklamadan Doğan Sorumluluğu

Yeni TTK düzenlemeleri doğrultusunda denetçi ve özel denetçi, bunların yardımcıları ile denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdür. Faaliyetleri sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamazlar. Kasten veya ihmal ile yükümlerini ihlal edenler şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumludurlar. Zarar veren kişi birden fazla ise sorumluluk müteselsil olarak uygulanmak durumundadır.

Öngörülen yükümlülüğün yerine getirilmesinde ihmali bulunan kişiler hakkında, verdikleri zarar sebebiyle, her bir denetim için yüzbin Türk Lirasına, pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerde ise üçyüzbin Türk Lirasına kadar tazminata hükmedilebilir. İhmalleriyle zarara sebebiyet veren kişilere ilişkin bu sınırlama denetime birden çok kişinin katılmış veya birden çok sorumluluk doğurucu eylemin gerçekleştirilmiş olması hâlinde uygulandığı gibi, katılanlardan bazılarının kasıtlı hareket etmiş olmaları durumunda da geçerlidir.

Denetçinin bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirilen bir sermaye şirketi olması hâlinde sır saklama yükümü bu kurumun yönetim kurulunu ve üyelerini ve çalışanlarını da kapsar. Bu hükümlerden doğan tazmin sorumluluğu sözleşme kaldırılamaz ve daraltılamaz (Md.404-4)

c. Denetçinin Kusurlu Hareket Nedeniyle Karşı Karşıya Kalacağı Sorumluluklar

Şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçi ve özel denetçiler; kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumludur. (Md.554)

Şirketin zararı halinde; Şirketin uğradığı zararın tazminini, şirket ve her bir pay sahibi isteyebilir. Pay sahipleri tazminatın ancak şirkete ödenmesini isteyebilirler. (md.555) Pay sahibinin açtığı davayı hukuki ve maddi sebepler haklı gösterdiği takdirde, mahkeme, dava giderleriyle avukatlık ücretini, bu giderler davalıya yükletilemediği hâllerde, davacı pay sahibiyle şirket arasında, hakkaniyete göre paylaşır.

Şirketin iflası hâlinde ise; md.556 gereğince tazminatın şirkete ödenmesini isteme hakkını şirket alacaklıları da haizdir. Ancak, pay sahiplerinin ve şirket alacaklılarının istemleri önce iflas idaresince ileri sürülür.

III. Denetim Kanıtlarını Elde Etme Yöntemleri

ISA 530. 22 standardında ifade edildiği şekliyle; denetçi yeterli ve uygun denetim kanıtı toplamak için yönetimin iddialarının önemli yanlışlık

riskini ve denetimin etkinliğini göz önünde bulundurarak belirlediği denetim prosedürlerini denetlenecek iç kontroller, hesap bakiyesi ve işlem türüne iki türde uygulayabilmektedir. Bunlardan birincisi; denetime konu olan tüm İşlemlerin incelenmesidir. İkinci tür ise denetime konu olan kalemlerden bir kısmının seçilmesi ya da örnekleme yapılmasıdır. (IFAC; 2006)

A. Tüm İşlemlerin İncelenmesi (Yüzde Yüz İnceleme Yöntemi)

Denetim prosedürlerinin, ana kütleliyi oluşturan birimlerin tamamına uygulanması işlemine yüzde yüz inceleme yöntemi denilmektedir. Diğer bir ifade ile, bu çalışma metoduna Aralıksız denetim de denilmektedir.

Denetim çalışmalarında geleneksel olarak geçerli bir şekilde kullanılmış olarak bilinen bu yöntemin üstünlükleri; teorik olarak inceleme hatası yapılmaması ve denetim sonrası sonuçlarının sağlam temellere dayalı olarak savunulabilmesidir. (Bozkurt; 2000; 199)

Aralıksız denetimlerde, denetim konusuna yönelik yüzde yüzlük bir güvenilirlik derecesi sağlanabilmektedir (Güredin; 2000; 253).

B. Belirli Kalemlerin İncelenmesi veya Örnekleme Yapılması

a. Belirli Kalemlerin İncelenmesi

Denetçinin mali tabloları denetlenen işletme hakkında önemli yanlışlık riskine ve test edilen ana kütleli özellikleri gibi faktörlere bakarak, denetlenen ana kütleli den belirlenen belirli kalemlerin seçilmesi şeklinde karar verme sürecini oluşturmasıdır. Bu kalemler; yüksek tutarlı veya anahtar kalemler, belirli bir tutar üzerinde olan bütün kalemler, bilgi sahibi olunmak istenen kalemler, kontrol faaliyetlerini test edecek kalemler olarak belirlenebilir (Şirin; 98; <http://www.hazine.org.tr/tr/images/uluslararası%20denetim%20standartları.pdf>)

b. Örnekleme Yoluyla Denetim Yapılması

Denetim prosedürlerinin, anakütleliyi oluşturan birimlerin tamamına değil bir kısmına uygulanmasına Örnekleme yoluyla denetim adı verilir. Bu süreçte, anakütleden alınan belirli sayıda örnek birimlerinin incelenmesi ve çıkan sonucun anakütleye genelleştirilmesi çalışmaları yapılmaktadır. (Bozkurt; 2000; 199)

Örnekleme yöntemiyle denetimin üstün yönleri aşağıda sıralanmaktadır:

*Ana kütleliyi oluşturan her birim için hesaplanabilen bir olasılıkla örnekleme seçilmesi,

* İstatistikî yöntemlerden yararlanarak hata kapsamı ve denetçi görüşünün güvenilirliğinin sayısal olarak hesaplanabilmesi,

- * Denetçinin kabul edebileceği risk düzeyine göre optimum örneklem hacminin belirlenebilmesi,
- * Örneklem seçiminin tarafsız olması ve objektif olarak değerlendirilmesinin sağlanması,
- * Sonuçlar bilimsel metoda dayalı olarak ifade edilmesi.
- * Maddi doğruluk testleri üzerinde etkisi olmayan kontrol testlerinin azaltılmasıyla zaman tasarrufu (Güredin; 2000; 354).

c. Örneklemden Kaynaklanan Risk

Ana kütleyi oluşturan birimlerin bütünü denetim kapsamına alınmadığından dolayı, örnekleme yöntemlerinin yapısında bulunan risktir. İstatistiki olmayan riskin sifıra indirilebilmesine karşın istatistiki risk tümüyle ortadan kaldırılamamaktadır. Çünkü, örnek büyüklüğünün anakütleyi temsil etmemesi örneklemin riskini ortaya koymaktadır.

İstatistiki riski azaltmanın yolları; örneklem büyüklüğünü arttırmak ve uygun bir seçim tekniği kullanmaktan ibarettir (Bozkurt; 2000; 202).

C. Örnek Sonuçlarının Ana Kütleye Genelleştirilmesi ve Sonuçların Analizi

Örnekleme yaklaşımıyla, örnek birimlerinde bulunan bir sonucun ana kütlede de görüldüğü varsayılmaktadır. Ancak örnekleme riski dikkate alındığında, bu öngörünün daima doğru olacağı kabul edilmemelidir. Denetçi örnek birimlerini inceledikten sonra, aradığı nitelikten sapmalar bulursa, analiz sonucu ana kütleyi kabul veya red kararı verme yoluna gidebilmektedir (Bozkurt; 2000; 211).

D. Borç ve Alacakların Denetiminde Denetçi Sorumluluğuna Dair Bir Düzenleme Önerisi

7201 sayılı tebligat kanunu 7/a maddesi ile, anonim, limitet ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlere 19 Ocak 2013 tarihinden itibaren elektronik yolla tebligat zorunlu hale getirilmiştir.

Bu kapsamda, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köy hükmi şahsiyetleri, barolar ve noterler tarafından ilgili şirketlere elektronik tebligat yoluyla yapılacaktır. Bunun için şirketlerin, tebligata elverişli kayıtlı elektronik posta adresi olarak isimlendirilen (KEP) sahip olmaları ve bunu ilgili taraflara bildirmeleri gerekmektedir.

Elektronik yolla yapılan tebligat, kayıtlı elektronik posta adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılacaktır (<http://www.dunya.com/180794h.htm>)

Denetim döngülerinde önemli bir yere sahip olan ticari ve diğer borç-alacak kalemleri için, mali tablolar hazırlanmadan önce borç ve alacak

mutabakatları yapılmaktadır. Borç ve alacak mutabakatlarının, örnekleme riskini ortadan kaldırmak amacıyla, aralıksız denetim yöntemiyle yapılması için elektronik tebligat sisteminden faydalanılmasının denetçi sorumluluğu üzerinde pozitif bir katkı sağlaması beklenmektedir.

Bu kapsamda, mali tabloları bağımsız denetime konu yapılan işletmelerin borç ve alacak mutabakatlarına ilişkin bakiyelerin, ilgili şirketlerin kayıtlı elektronik posta adreslerine bildirilmesi; bildirim ulaştığı şirket tarafından yasal olarak öngörülecek ve denetim işinin akışını aksatmayacak bir süre (3 veya 7 gün) içerisinde ilgili işletme tarafından cevaplanması bu çalışma ile önerilmektedir. Bu şekilde gerçekleştirilen mutabakatlar neticesinde, mutabık kalınmayan borç ve alacak kalemleri belirlenmiş olacaktır. Mutabakat sağlanamayan borç ve alacak hesapları için denetçi tarafından denetim çalışmalarının planlanması hem zaman, hem maliyet avantajı sağlayacak, hem de örneklemenin doğasından kaynaklanan örneklemin ana kütleyi temsil riskini ortadan kaldırmış olacaktır.

IV. Sonuç

İşletmelerin mali açıdan ifadesi olan mali tablolar ve mali tabloların bağımsız denetimi her geçen gün daha da önem kazanmaktadır. Denetim işinin örnekleme dayalı olarak yapılması, örneklemden kaynaklanan risk nedeniyle yüzde yüz güvenli bir bilgi anlamını ifade edememektedir. Denetçi kusurunun denetçi sorumluluğu olarak düzenlendiği 6102 sayılı Yeni Ticaret Kanunu ile denetçiler, işin doğasından kaynaklanan riskleri sorumlulukları açısından bir terdihinlik unsuru olarak üzerlerinde taşımaktadır.

Bu kaygıların giderilmesi amacıyla bu çalışmada, borç ve alacak hesaplarına ilişkin mutabakat bilgilerinin ilgili işletmelerin kayıtlı elektronik posta adresine gönderilmesi gerekliliği vurgulanmaktadır. Çalışmanın ortaya koyduğu öneri, mutabakat cevaplarının ilgili işletmeler tarafından yasa ile düzenlenecek süre içerisinde denetçilere iletilmesi yönündedir. Böylece mutabakatı sağlanamamış hesaplar üzerinde aralıksız denetim yöntemiyle denetim işlemlerinin planlanmasının, denetçilerin üzerindeki sorumluluğu hafifletmesi beklenmektedir.

Kaynaklar

Aksoy, Tamer. (2002) *Tüm Yönleriyle Denetim*, Yetkin Yayınları, Ankara.

Ay, Mustafa. (2007) *Bilişim Teknolojilerinin Muhasebe Denetiminde Kullanılması ve Türkiye’de Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim Firmalarında Bilişim Teknolojilerinin Kullanım Düzeyi*, Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Yıl: 2007, **7(14)**, ss. 271-290.

Bayazıtlı, Ercan. (1991) *Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması*, Ankara Üniversitesi, S.B.E. İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi, Ankara.

Bağımsız Denetleme Çalışması ve Raporlamasının ilke ve Kuralları Hakkında Tebliğ, Seri:X, No:4 TC. Resmi Gazete - (19846, 18 Haziran 1988).

Bozkurt, Nejat. (2000) *Muhasebe Denetimi*, Alfa Yayınevi, 3.Baskı, İstanbul.

Cömert, Nuran. (2012) *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesinde Kullanılabilecek Yöntemler*, Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat 2012, ss.1-12.

Dönmez, Adnan ve Ersoy, Ayten. (2006) *Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi*, Bilig, Kış / 2006, Sayı: 36

Erdoğan, Murat. (2002) *Muhasebe, Denetim Ve Bağımsız Denetimin Gerekliği*, Doğu Üniversitesi Dergisi, (5), 51-63

Esendemir, Ebru. (2011) *Uluslararası Denetim Standartları Ve Türkiye'deki Düzenlemeler Çerçevesinde Bağımsız Denetim Kuruluşlarında İnsan Kaynakları Yönetimi*, CBÜ Sosyal bilimler Dergisi, Cilt :9, Sayı :2 s-646-667.

Güredin, Ersin. (2000) *Denetim*, Beta Basım Yayım, İstanbul.

IFAC (2006) *Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements*.

Yıldırım, Hakan ve Önel, Mehmet Nuri. (2012) *Muhasebe Denetiminde Örnekleme Tekniklerinin Değerlendirilmesi Üzerine Bir İnceleme*, Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi Yıl: 2012, Cilt XXXII, Sayı: I, ss. 261-276

http://www.denetimnet.net/Pages/ttk_bagimsiz_denetim_nedir.aspx ; Erişim tarihi: 20.03.2013)

(<http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/>; (Erişim tarihi: 25.03.20132)

<http://www.dunya.com/sirketlere-e-tebligat-zorunlulugu-getirildi-180794h.htm>; (Erişim tarihi: 25.04.2013)

<http://www.hazine.org.tr/tr/images/uluslararasi%20denetm%20standartlari.pdf>, (Erişim tarihi: 25.03.2013)