

ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM STANDARTLARININ TÜRKİYE UYGULAMASI

Arş. Gör. Dr. Ercan BAYAZITLI

Toplumsal yaşamda veya ekonomide gereksinme duyulan mal ve hizmetleri üreten işletmeler, Sanayi Devrimiyle birlikte gelişen teknolojiler yardımıyla daha büyük yatırımlar yapmaya başlamışlardır. Günümüzde işletme birimleri gittikçe büyümekte ve işletme - çevre ilişkisi daha da karmaşıklaşmaktadır. Bunun sonucu olarak işletmelerin mali işlemleri ile ilgili kayıtlarının hacmi büyümekte ve işletmelerin kamuya açıklanan mali tablolarındaki bilgilerin doğruluğunun, güvenilirliğinin ve gerçeğe uygunluğunun saptanmasında zorlaşmaktadır.

Muhasebe bilgilerinin doğruluğu, mali özellikteki işlemlerin kaydedilmesinde ve mali tablolar biçiminde raporlanmasında düzenli ilke ve kuralların tam olarak uygulanmasıyla elde edilir; güvenilirlik ise, belge ve kayıtların işletmenin gerçek, mali özellikteki işlemlerini yansıtması ve gerçeğe uygun olarak göstermesidir¹.

Mali tablolardaki bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğinin araştırılmasını üstlenen bağımsız dış denetimde amaç, şirket faaliyetlerinin yöneticiler tarafından dürüst bir biçimde yürütülmesini zorunlu kılmak, böylece yatırımcıların hak ve çıkarlarını yöneticilere karşı korumak ve sermaye piyasasında yöneticilerin davranışlarına karşı güven sağlamaktır². Bir yatırım kararının doğru olup olmaması, bu kararın dayandırıldığı muhasebe bilgilerinin doğru ve güvenilir olup, olmadığına bağlıdır³. Gelişmiş sermaye piyasalarına bakıldığında, yapılan düzenlemelerin büyük çoğunluğunun temelinde, halka doğru bilgi vermek amacının hakim olduğu görülmektedir. Sermaye piyasalarında kamuya açıklanan bilgilerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin güvence altına alınması ise ancak yaygın bir denetimle mümkün olmaktadır. Bu olgu bir kurum olarak bağımsız dış

¹Dwight R. LADD, *Contemporary Corporate Accounting and the Public*, Richard D. Irwin Inc., Homewood, Illinois, 1983, s. 11.

Erhan KOTAR, *Muhasebe Kontrolünde İş Kâğıtları ve Revizyon Dosyasının Hazırlanışı*, Eskişehir İ.T.İ.A. Yayınları, No:88, Eskişehir, 1971, s. 9.

²Celal KEPEKÇİ, *Sermaye Piyasasının Gelişmesinde Muhasebenin Rolü*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No: 6, Eskişehir, 1983, s.83.

³Howard, F. STETTLER, *Auditing Principles*, Englewood Cliffs, New Jersey, Prentice - Hall Inc., 1977, s. 1.

denetimin önemini ön plana çıkarmış ve bu konuda uluslararası düzeyde köklü ve kalıcı düzenlemeler yapılmıştır.

A. BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM KAVRAMI VE KAPSAMI

1. Bağımsız Dış Denetimin Tanımı⁴

Bağımsız dış denetimin biri geniş, diğeri ise dar kapsamlı olmak üzere iki biçimde tanımı yapılabilir. Geniş anlamda bağımsız dış denetim, bir kişi ya da kurumun denetlenen işletme hakkında kişi ya da gruplara bilgi vermek için işletmeyi kontrolüdür⁵. Bağımsız dış denetçi işletme hakkında tam bir kanıya sahip olabilmek için gerekli gördüğü her türlü incelemeyi yapar. Araştırma ve bulguları sonucunda, işletme hakkında genel bir kanı oluşturur⁶.

Dar anlamda dış denetim ise, işletmelerin yalnızca mali kayıtlarının kontrolüdür⁷. Denetçi bu anlamda dış denetim yaparken sadece işletmenin mali kayıtlarını inceler. Denetim mali belge ve kayıtların incelenmesi ve değerlendirilmesiyle sınırlıdır. Denetçi yalnızca işletmenin mali tabloları hakkında görüş bildirir.

Yukarıda genel bir tanımını vermeye çalıştığımız Dış Denetim kavramının tanımıyla ilgili çeşitli tanımlar yapılmıştır. Ancak, genel olarak, tüm tanımlarda aynı temel özellikler vurgulanmakta ve esas anlamda farklılık görülmemektedir.

Dış denetim kavramının tanımı üzerine yapılan çalışmaların esasını, Amerikan Yeminli Muhasebe Uzmanları Enstitüsü'nün (AICPA)⁸ ve Amerikan Muhasebeciler Birliği Denetim Kavramları Komitesi'nin⁹ yapmış olduğu tanımlamaların oluşturduğu görüşünderiz.

Dış denetim 1953 yılında AICPA tarafından aşağıdaki biçimde tanımlanmıştır¹⁰:

"Denetim, denetim kuruluşları tarafından kamuya ve işletme ile ilgili diğer kişi ve kuruluşlara sunulmak üzere düzenlenen mali tabloların gereğince doğru, gerçeğe uygun, muhasebe dönemleri arasında tutarlı ve muhasebe ilkelerine uygun düzenlendiğine ilişkin görüş verebilmek amacıyla yapılan incelemedir."

⁴Bağımsız Dış Denetim terimiyle aynı anlamda olmak üzere, Dış Denetim, Muhasebe Denetimi, Dış Mali Denetim, Mali Denetim, Bağımsız Dış Mali Denetim veya sadece Denetim terimleri de kullanılmaktadır. Makalemizde Bağımsız Dış Denetim ile Dış Denetim veya sadece Denetim deyimleri eşanlamlı olarak kullanılmaktadır.

⁵Lawrence L. Vance ve Wayne S. Boutell, *Principles of Auditing*, The Dryden Press, Hinsdale, Illionis. 1975, s. 1.

⁶Bağımsız Dış Denetçi ile Dış Denetçi ve Denetçi deyimleri eşanlamlı olarak kullanılmaktadır.

⁷Lawrence L. Vance ve Wayne S. Boutell, Op. Cit., s. 1.

⁸American Institute of Certified Public Accounting (AICPA)

⁹The American Accounting Association, Committee on Basic Auditing Concepts.

¹⁰AICPA, "The Committee on Terminology", *Accounting Terminology Buletin*, No: 1, 1953.

Yukarıdaki tanımın kapsamı yine söz konusu aynı kuruluş tarafından 1973 yılında yapılan yeni bir tanımla genişletilmiştir. Yeni tanımda denetimin amacına da açıklık getirilmeye çalışılmıştır. 1973 yılında yapılan tanım ise şöyledir¹¹:

"Mali Tablolar üzerinde, bağımsız denetim şirketleri tarafından yapılan incelemede amaç, denetim şirketinin denetlenen mali tabloların, kuruluşun mali durumunu, faaliyet sonuçlarını ve mali durumundaki değişiklikleri gereğince yansıttığı ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun şekilde düzenlendiği hususunda görüş oluşturabilmesidir. Denetim raporu, denetim şirketinin görüşünü bildirdiği ortam ve araçtır ve gerekli durumlarda bu araçla görüş verilmesi reddedilir."

Dış denetimin en geniş kapsamlı tanımı ise yine 1973 yılında Amerikan Muhasebeciler Birliği Denetim Kavramları Komitesi tarafından yapılmıştır. Bu tanım ise aşağıdaki biçimdedir¹²:

"Denetim sistemli bir çalışma, tarafsız bilgi ve kanıt toplama ve değerlendirme yöntemleri ile denetlenen kuruluşa ait ekonomik işlemler ile olayları tanımlamak için ileri sürülenlerin bildirilme biçiminin, geliştirilmiş olan ilkelere uygunluğu açısından inceleyerek oluşturulan görüşleri işletmelerle ilgili kullanıcılara iletmeektir."

Ülkemizdeki kaynaklarda da dış denetim ile ilgili tanımlar yukarıda aktarmaya çalıştığımız tanımlarla benzerlik göstermektedir¹³.

2 - Bağımsız Dış Denetimin Özellikleri

Dış denetimle ilgili yapılan tanımlardan, dış denetimin özellikleri ile ilgili şu sonuçları çıkarabiliriz :

i. Dış Denetim Sistemli Bir Çalışma ve Karşılaştırma Sürecidir.

Bu yolla dış denetimin dinamik bir faaliyet olduğu ortaya konmaktadır. Bu süreç dış denetim faaliyeti için gerekli olan kanıt ve bilgilerin sağlanması bunların işlenmesi ve

¹¹ AICPA, *Statement on Auditing Standarts, "Codification of Auditing Standarts and Procedures"*, Standart No:1, Paragraf 110.01, 1973.

¹² The American Accounting Association, Committee on Basic Auditing Concepts, "A Statement of Basic Auditing Concepts." *Studies in Accounting Research*, No:6, s. 2. 1973.

¹³ Fazla bilgi için bakınız:

Ersin GÜREDİN, *Denetim*, Muhasebe Enstitüsü Eğitim ve Araştırma Vakfı, Yayın No: 2, İstanbul, 1986, s. 4-5.

Hasan GÜRBÜZ, *Muhasebe Denetimi*, 3. Baskı, 1990, s. 5.

Artur W.Holmes ve Wayne S. OVERMEYER, *Muhasebe Denetimi*, Çeviren: Oğuz GÖKTÜRK, Bilimsel Yayınlar Derneği, Cilt I-II, 1975, s. 2.

değerlendirilmesi, değerlendirme sonuçlarına göre bir denetim görüşüne ulaşılması ve bu görüşün denetim raporu ile ilgililere iletilmesi evrelerini içermektedir¹⁴.

ii. Dış Denetim Belli Bir İşletmeye Ait Ekonomik Hareketler ve Olaylar Hakkında Bildirilenlerin İncelenmesini kapsar.

Dış denetim sürecinde işletmelere ait mali tablolar ve ekonomik faaliyetler hakkındaki bilgiler raporlar biçiminde denetçinin kendisine sunulur. Dış denetimin başlangıç noktası söz konusu bu bilgilerin incelenmesidir. Denetçi gerekli incelemelerini yaparak söz konusu bilgilerin doğruluğunu, güvenilirliğini ve gerçeğe uygunluğunu araştırır ve bu hususta görüş bildirir.

iii. Dış Denetim, Bildirilenlerin ve Bildiriliş Biçimlerinin Önceden Saptanmış İlkeler Uygunluğunun incelenmesidir.¹⁵

Denetçi ile bilgileri kullanacak ilgili taraflar arasında verimli ve anlaşılır bir iletişimin kurulabilmesi gereklidir. Böyle bir iletişimin kurulabilmesi de önceden saptanmış ilkeler yoluyla sağlanır. İşletmelerin mali tablolar yardımıyla ileri sürdüğü durum ve gelişmelerin, önceden saptanmış bu ilkelere uygunluğunu inceler.

iv. Dış Denetim Tarafsızca Kanıt Toplama ve Bu Kanıtları Değerlendirme sürecidir.

Denetçi hiç bir ön yargıya dayanmadan tarafsız olarak, yapılmış olan bildirimlerin güvenilirliği ile ilgili kanıtlar toplar ve topladığı bu kanıtları değerler.

v. Dış Denetim, Kullanıcılara ve İlgili Duanlara Denetim Sonucunun İletilmesini Kapsar.

Kullanıcılara ve ilgili duyanlara iletilmesi gereken denetim sonucu, denetçinin oluşturduğu görüştür. Denetim sürecinin bu son evresinde denetçi bu görüşünü denetim raporunda belirtir ve bilgilerin doğruluğu, güvenilirliği ve gerçeğe uygunluğu konusundaki yaptığı saptamayı bu rapor yardımıyla kullanıcılara iletir.

3. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinin Bağımsız Dış Denetim Açısından Önemi.

İşletmelerin kamuya açıkladıkları mali tablolarının denetimi, dış denetim faaliyetlerinin temelini oluşturmaktadır. Dış denetime konu olan mali tabloların

¹⁴Ersin GÜREDİN, "Denetim Teorisi'nde Bilgi Üretimi Olarak Denetim Sürecinin Oluşumu", *İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, Yıl: 3, Sayı:9, 1977-111, s. 9.

¹⁵Gulden, TÜRKAN., *Çağdaş Bağımsız Denetim ve Türkiye'deki Durum*, M.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul, 1989, s. 8.

doğruluğunu ve geçerliliğini sağlayacak olan, mali tabloların hazırlanış biçiminde genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyulup uyulmamasıdır¹⁶. Dış denetim bulgularının geçerli olabilmesinde sadece dış denetim standartlarına ve muhasebe ilkelerine uyulması da yeterli olmayıp, bununla birlikte mali tabloların, denetlenen işletmenin içerisinde bulunduğu gerçek durumu gereğince yansıtmaya başlaması gerekir¹⁷.

Yine işletme faaliyetlerinin ve mali tablolarının hazırlanmasında ortak standart geliştirmek mali tabloların karşılaştırılabilirliği için gereklidir. Bu nedenle de dünyanın her tarafında uygulanabilir ve herkes tarafından kabul görececek bir muhasebe uygulaması oluşturma çabaları ortaya çıkmıştır¹⁸. Bu çabaların sonucunda geliştirilen ve muhasebe uygulamalarında herkes tarafından kabul edilen ve uygulanan standart ve yöntemler "Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri" adı altında toplanmıştır.

Amerika Birleşik Devletlerinde 1900' lü yıllardan önce kavram adı altında kullanılmaya başlayan ancak gerçek bir tanımı olmayan genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, 1964 yılında Muhasebe İlkeleri Kurulu tarafından "Yetkililerce Desteklenen Kavramlar ve İlkeler" olarak tanımlanmış¹⁹ ve Amerika Birleşik Devletleri'nde bu ilkelere uymak mesleki sorumluluk haline getirilmiştir²⁰.

1975 yılında, genel kabul görmüş muhasebe kavram ve ilkeleri AICPA tarafından "Belli bir tarihteki alışlagelmiş uygulamaları, kuralları, ilkeleri tanımlayan teknik bir muhasebe terimi" olarak tanımlanmıştır²¹.

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine yeni ilaveler muhasebe ve denetim konusundaki uzmanların, öğretim üyelerinin, iş ve ekonomi dünyası temsilcilerinin görüşlerini de yansıtmaktadır. Amaç, tüm dünyada kabul edilen ve uygulanabilen bir muhasebe uygulamasını oluşturabilmektir²².

¹⁶Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri Konusunda Daha Fazla Bilgi İçin Bakınız :

Yüksel KOÇ YALKIN, *Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Türkiye'deki Çalışmalar*, A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayını, Yayın No: 386, Ankara, 1975.

T.C. Devlet Planlama Teşkilatı, *Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri*, 3. Baskı, Ankara, 1973.

Sermaye Piyasası Kurulu, "Seri: x1, No: 1 sayılı Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ", *Resmî Gazete* sayı : 20064, 29 Ocak 1983.

Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Muhasebe Koordinasyon Devamlı İhtisas Komisyonu, *Tekdüzen Genel Hesap Plânı ve Açıklamaları*, Ankara, 1987

Erkut GÖKTAN., "Tekdüzen Muhasebe Çalışmalarında Uluslararası Deneyimler ve Türkiye'deki Uygulamalar; *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, Yıl: 5, Şubat 1979, Sayı:15.

¹⁷Gülde TÜRKTAN, Op. Cit., s. 22.

¹⁸Ibid, s. 22.

¹⁹Accounting Principles Board, "Status of Accounting Research Bulletins", Appendix to Opinion No: 6, 1965.

²⁰AICPA, *Code of Professional Ethics*, "Rules of Conduct", Rule 203

²¹Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises, *Statement No: 4*, Chapter, 6, 1970.

²²Gülde TÜRKTAN, Op. Cit., s. 23.

Bu uygulamayı oluşturabilmek için Amerika Birleşik Devletleri dışında da çalışmalar yapılmaktadır. Bunların en önemlilerinden birisi, 1973 yılında Avustralya, Batı Almanya, Amerika Birleşik Devletleri, Fransa, Hollanda, İngiltere, İrlanda, Japonya, Kanada ve Meksika'nın önde gelen muhasebe kuruluşları tarafından yapılan bir anlaşma ile kurulan

"Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi"nin (International Accounting Standards Committee) çalışmalarıdır. Bu komitenin kuruluş amaçları şu biçimde belirtilmektedir²³ :

"Denetlenmiş mali tabloların sunulmasında uyulması gereken standartların belirlenmesi ve kamu yararına yayını ile uluslararası düzeyde kabul görmesini ve uygulanmasını sağlamaktır."

Günümüzde üye sayısı gittikçe artan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin²⁴ kabul ettiği standartların uygulanmasını sağlayan en önemli ve etkin araçlardan birisi kuşkusuz denetim raporlarıdır²⁵. Denetim raporları aracılığı ile standartlara uygunluk arandığı süreçte standartların yaygınlaşma olanağının artacağı görülmektedir.

4. İşletme Mali Tablolarının Önemi

Dış denetimin odak noktası işletmelerin mali tablolarıdır. İşletmenin mal varlıkları ve yükümlülükleri hakkında yeterli bilgiye sahip mali tabloları aşağıdaki biçimde sınıflandırabiliriz:²⁶

- Bilanço,
- Gelir Tablosu,
- Fon Akımı Tablosu,
- Kâr Dağıtım Tablosu ve
- Dağıtılmamış Kârlar Tablosu.

²³International Accounting Standards Committee (IASC) "The Objectives" Prograph 2-4.

²⁴Bugün, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin yaklaşık 71 ülkeden 97 üyesi bulunmaktadır.

²⁵Gülten TÜRKAN, Op. Cit. s. 24.

²⁶Mali Tablolar hakkında daha fazla bilgi için bakınız :

Yüksel KOÇ YALKIN, *Genel Muhasebe-İlkeleri ve Uygulaması*, 7. Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara, 1989.

İşletmelerde Mali Analiz Teknikleri, 6. Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara, 1988.

Ömer LALİK, *Envanter, Dönemsonu İşlemleri, Gelir Tablosu, Bilanço*, Bilim Yayınları, Ankara, 1986.

T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, *Rapor Sistemi*, Ankara, 1975.

Uluslararası Denetim Standartlarında mali tablolar, "Bilanço, Gelir Tablosu, Finansal Durum Değişim Tablosu ve Açıklayıcı notlar ile diğer açıklayıcı bilgileri kapsayan tablolar" olarak belirtilmektedir²⁷.

Finansal tabloların bütünü, tablolarla ilgili açıklamalardan oluşur. Açıklamalar, dip notlar, parantez içi açıklamalar ve diğer açıklamaları içerebilir. Açıklamalarda genelde değerlendirme yöntemleri, kullanılan kısa ve orta vadeli kredilerin geri ödeme süreleri, mali tablolarda belirtilmiş veya belirtilmemiş olan mali yükümlülükler ve benzeri bilgiler belirtilir²⁸.

İşletme dışındaki kullanıcılar için mali tablolar veya faaliyet raporu yolu ile bildirilen muhasebe bilgisi, kullanıcıların kuruluş hakkındaki belirsizliklerini en aza indirmek ve yönetim biçimi hakkında rapor vermek amacını taşır²⁹.

Mali tablolar ve /veya faaliyet raporu ile iletilen muhasebe bilgisinin işletme dışı kullanıcıları değişik amaçlı gruplar olabilir. Kullanıcılar, kuruluşun halihazır ortakları, muhtemel diğer yatırımcılar, kredi verenler, işletmede çalışanlar veya muhtemelen çalışacaklar, sermaye piyasasındaki uzman ve girişimciler veya sermaye piyasası yetkileri, işletmeye mal satanlar ya da rakipleri, devlet organları, işletmenin müşterileri ve benzer kişi ya da kuruluşlardır³⁰.

Kullanıcıların değişik bilgi gereksinimleri olduğu gibi, bazı kullanıcıların talep ettikleri bilgiyi form, şekil ve içerik olarak belirleme yetkisi de vardır³¹.

Kullanıcılar, mali tablolar aracılığı ile elde ettikleri bilgiler ışığında şirketle ilişki içine girmeye veya mevcut ilişkilerini sürdürmeye karar verirler. Kullanıcılar, kararlarını kısıtlı kaynaklar içinde en iyi olanağın değerlendirilmesi amacını taşıyarak verdiklerinden, karar verilirken kullanılan bilgilerin en güvenilir olması gerekir. Bu durum, bağımsız dış denetçilerin ya da bağımsız dış denetim kurumlarının vermiş oldukları, denetim faaliyetlerinin sonucunu gösteren denetim raporlarının önemini ortaya koymaktadır.

5 - Bağımsız Denetim Kurumları

Dış denetim faaliyetlerinin bağımsız dış denetçiler tarafından yürütüldüğü gibi yine dış denetim faaliyeti, bir ya da bir kaç dış denetçinin bir araya gelmesiyle oluşturulan bağımsız dış denetim kuruluşları tarafından da yürütülebilmektedir. Günümüzde tek ya da

²⁷International Federation of Accountants (IFAC), *International Auditing Standards*, Section 1, Paragraph 01, 1988.

²⁸AICPA, Accounting Principles Board, *Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises*, Statement No:4, 1970.

²⁹American Accounting Association, A Statement of Basic Accounting Standards Board (FASB), *Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*, Concept No:1.24, 1978.

³⁰Oktay GÜVEMLİ, *Mali Tablolar Tahlili*, İ.İ.T.İ.A., Maliye ve Muhasebe Yüksek Okulu Yayınları, No:5, İstanbul, 1977, s. 11.

³¹Bunlara örnek olarak vergi daireleri, sermaye piyasası kurulları ve bankalar gösterilebilir.

daha fazla ortaklı şirketlerin birleştiği görüldüğü gibi, oldukça büyük çaplı uluslararası şirketlerin birleşmesine de sıkça rastlanmaktadır. Zor denetim kararları karşısında danışma, dayanışma ve denetim konularında uzmanlık birleşmelerin asıl nedenleri arasında sayılabilir³². Diğer önemli bir birleşme nedeni olarak da, daha geniş bir müşteri grubuna daha geniş bir kadro ile hizmet verebilmek ve müşteri sayısını artırarak, bağımsızlık unsurunu artırabilmek gösterilmektedir³³. Az sayıda müşterisi olan küçük bir denetim şirketinin denetimini yaptığı işletmeleri kaybetmemek için bağımsızlığını kaybedecek şekilde hareket etme olasılığının büyük şirketlere göre daha fazla olması, küçük şirketlerde bağımsızlığı zedeleyebilecek bir unsur olarak görülebilmektedir³⁴.

Bugün dünya çapında faaliyet gösteren en büyük ve tanınmış uluslararası düzeydeki bu şirketler "Büyük Sekiz" olarak anılmaktadır³⁵. Bu büyük sekiz denetim kurumu New York hisse senedi borsasında hisse senetleri el değiştirilen şirketlerin yaklaşık yüzde doksanının denetimini sürdürmektedirler³⁶.

Denetim şirketlerindeki gelişme ve kurumlaşmanın önemli nedenlerinden biri, 1950'lerden başlayarak 1960'lı yılların başlarına kadar süren dönemde, Amerika Birleşik Devletleri'nde bağımsız denetim işlevinin vakıflara, kâr gütmeyen kuruluşlara ve devlet kuruluşlarına girmiş olmasıdır³⁷.

Orta ve büyük bağımsız denetim şirketlerinde fonksiyonel olarak, üç önemli bölünme görülmektedir³⁸:

- Denetim bölümü,
- Vergi bölümü ve
- Yönetim danışmanlık hizmetleri bölümüdür.

Bağımsız denetim şirketlerinde denetim, denetim bölümü uzmanları tarafından yapılır. Vergi bölümü, denetim uzmanlarının ve müşterilerin vergi konularındaki sorunlarını çözümler ve bulunduğu ülkenin yerel vergi düzenlemeleri konularında vergi planlaması ve benzeri konularda danışmanlık hizmetleri verir.

³²Larry, P. Bailey, Op. Cit. s. 7.

³³The Wall Street Journal., "California Seeks to Discipline KMG Over Audit of Firm", Lee Berton, 9 Nisan 1987.

³⁴Güliden TÜRK TAN, Op. Cit., s. 60.

³⁵Dünyada'ki Büyük Sekiz (Big Eight) denetim kuruluşları şunlardır. Arthur Anderson-Arthur Young-Coopers and Lybrand-Delitte, Haskins and Sells-Ernst and Whinney-Klyveld Peat Marvick Goerdeler-Price Waterhouse-Touche Ross.

³⁶Mark, STEVENS., "The Big Eight," Macmillan Publishing Company, New York, 1984, s. 43.

³⁷Ibid,s. 74-78.

³⁸Güliden TÜRK TAN, Op. Cit., s. 51.

Yönetim danışmanlık hizmetleri bölümü ise, özel projelerde ve şirket yönetiminin sorunları ile ilgili konularda danışmanlık hizmeti verirler.

Büyük sekiz denetim kurumlarında ortaklığa kabul edilenlerde aranılan özellikler üzerine yapılan araştırmalarda da 39 , kişisel özellikler olarak önem sırasına göre başarı için içgüdü, zekâ, baskı altında sağlam durabilme ve çalışabilme, değişen koşullara uyum, iyi bir kişilik, kılık, kıyafete verilen önem ve fiziki görünüm arandığını, yönetim özellikleri olarak ise, teknik ve mesleki bilgi, önderlik ve yönetim becerisi, iyi müşteri ilişkileri, karar yetenekleri, sözlü görüşme ve yazılı iletişim becerisi arandığını ortaya koymaktadır.

B - BAĞIMSIZ DIŞ DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ

1. Genel Olarak Bağımsız Dış Denetimin Tarihçesi

Dünyamızda, dış denetimin önemli bir işlev olarak kabul edilmesi, denetim mesleğinin tanınması ve bugünkü anlamda ilk uygulaması İngiltere' de ondokuzuncu yüzyılın sonlarına doğru gerçekleşmiştir.

Dış denetim sistemi ve uygulamasında ekonomik gelişmelere koşut olarak zaman içerisinde değişiklikler olmuştur. Denetçi kelimesi ilk defa 1289 yılında İngiltere'de kullanılmıştır⁴⁰ . İngiliz toprak sahiplerinin , hesaplarını tutan kimselerin kayıtlarının doğruluklarından emin olabilmek amacıyla, bu işlemleri bağımsız bir kişiye incelemek üzere, ikinci bir uzman görevlendirdikleri bu tarihlerde görülmektedir⁴¹ . Yine dış denetim, Mısır ve Asurlular gibi eski medeniyetlerde de vergilerin saptanması için devlet görevlileri tarafından tarım ürünleri ile ilgili olarak yapıldığı belirtilmektedir⁴² .

Dış denetim faaliyetlerinin gelişim seyri izlendiğinde, yukarıda kısaca değindiğimiz gibi feodal toplumlarda görülen faaliyetler, hem muhasebenin tutulması hem de denetim işlevlerinin bir arada yürütülmesi biçimindedir. Mesleki anlamda dış denetimin ilk örgütü 1581 yılında Venedik'te kurulmuştur. "Collegio Dei Rexonati" isimli bu örgüt çok saygınlığı olan ve üyelik koşulları çok ağır bir kurumdu. Bu kuruluşun üye adayları 6 yıl bir muhasebeci yanında çalıştıktan sonra bir dizi meslek sınavlarından geçerek diploma almak koşuluyla mesleğe kabul edilmekteydiler⁴³ . Daha sonraları, 1658 yılında Milano'da "Academia Del Regionieri" adlı benzer bir örgüt kurulmuştur. Bu ülkede kral,

³⁹Hans V. Johnson., "A Survey of New Partners" *Journal of Accountancy*, s. 87-90, July 1975.

⁴⁰Mehmet Ali AKTUĞLU, *Denetleme ve Revizyon*, Bilgehan Basımevi, İzmir, 1986, s. 8.

⁴¹Emile WOOLF, *Current Auditing Developments*, Van Nastrand Reinhold Co. Ltd. England, 1963, s. v-vi.

⁴²Hasan GÜRBÜZ, Op. Cit., s. 20

⁴³Ibid, s. 20.

kamu muhasipliği yapacak kişilerin mutlaka fermanlı ünvanını kazanmalarını şart koşmuştu, 1813 yılında ise Bologna'da muhasebe denetçisi yetiştirmek üzere, 1858 yılında akademi haline dönüştürülen bir okul kurulmuştur⁴⁴.

Modern anlamda dış denetim, ilk defa ondokuzuncu yüzyılın başlarında İngiltere'de uygulamaya konulmuştur. Sanayi devrimiyle birlikte üretim kapasitesinin ve çeşitlerinin artması, işletme kayıtlarının hacminin artması ve doğruluklarını güvenceye almak bakımından onaylamaları gerekli olmuştur. Bu amaçla 1845 yılında demiryolu şirketlerinin bilançolarını denetlettirmeleri yasalarca öngörülmüştür⁴⁵. Dış denetimin uygulamasıyla birlikte bağımsız dış denetim kuruluşlarının ilk olarak yasal biçimde görüldüğü yer de İngiltere'dir. Bu ülkede 1845 yılında yürürlüğe giren İngiliz Şirketler Kanunu'nda, şirket sözleşmelerinin tescili için bu sözleşmelerde bir denetçinin tayini ile ilgili bir hükmün yer alması zorunluluğu bulunuyordu⁴⁶. Bu arada, bazı meslek mensuplarının yetkilerini kötü amaçla kullanmaları karşısında, mesleğin örgütlenmesine gereksinme duyulmuş ve meslek birlikleri kurulmuştur. Kurulan bu meslek birlikleri, özellikle muhasebecilerin örgütlenmesi ile muhasebe uygulamalarının düzenlenmesi konularında yetkili idi. Bu meslek birliklerinden bir tanesi olan ve 1870 yılında kurulan İngiliz Muhasebeciler Derneği, 1880 yılında Yeminli (sertifikalı) İngiliz ve Galler Muhasebeciler Enstitüsü (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales) adını almıştır. Günümüzde de faaliyet gösteren bu enstitü, mesleğin saygınlık kazanmasını ve mesleğe giriş koşullarını düzenlemiştir. İngiltere'de bu enstitünün kurulmasından sonra şirketlerde zorunlu olan denetçi tayininin bu kuruluş tarafından uzmanlığı belgelenen denetçiler arasından seçilmesi öngörülmüştür.

Denetim mesleğinin İngiltere'de tanınmasından sonra bu ülkeden Amerika Birleşik Devletlerine ve Kanada'ya göç eden muhasebeciler 1880 yılında Quebec şehrinde İngiltere Kraliyet hükümetinin izni ile "Quebec Sertifikası Muhasebeciler Enstitüsü" ve 1886 yılında da New York'ta "Amerikan Kamu Muhasebecileri Birliği"ni kurmuşlardır. Aynı yıl New York'ta ilk Yeminli Muhasebe Uzmanları Kanunu kabul edilmiştir⁴⁷.

İngiltere ve Amerika Birleşik Devletlerinden sonra ilk uygulamayı 1879 yılında Fransa yapmıştır⁴⁸. Daha sonraları sırası ile Hollanda'da 1893, Almanya'da 1896 Hindistan'da 1909, İsviçre'de 1941, Arjatin'de 1945, Brezilya ve Meksika'da 1946, İtalya,

⁴⁴The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, *The History of The Institute of Chartered Accountant and Wales*, s. xi, 1966.

⁴⁵Ibid, s. xii.

⁴⁶Alan Hard CASTLE and Michael RENSHALL, *The Companies Act.*, 1981 Handbook, Londra, 1982, s. 12.

⁴⁷Hasan GÜRBÜZ, *Op.Cit.*, s. 21.

⁴⁸Fazla Bilgi için Bakınız;
Selami ŞENGÜL, *Bağımsız Dış Denetçilik ve A.B.D., İngiltere, Fransa, Almanya Uygulanması ve IFA'ya göre Muhasebecinin Nitelikleri.*, Sermaye Piyasası Kurulu Araştırma Raporu, 13 Şubat 1987.

Yunanistan ve Nijerya'da da 1955 yıllarında denetim mesleği yasal olarak uygulanmaya konulmuştur⁴⁹.

Kapsam yönüden, dış denetim sadece, muhasebe kayıtlarında hata ve hilelerin saptanması amacıyla yapılırken, yirminci yüzyılın ilk yarısında, özellikle Sanayi Krizinden sonra dış denetim mali tablolarındaki bilgilerin doğruluğunu araştırmaya yönelmiştir. Ayrıca tüm kayıtların tek tek incelenmesi uygulaması da önemini yitirmiş ve denetim faaliyetleri yürütülürken daha modern denetim tekniklerine geçilmiştir. Dış denetim de işletme dışındaki kaynaklardan sağlanan kanıtlar önem kazanmış işletmelerde hata ve hileleri önlemeye yönelik iç kontrol sistemleri geliştirilmiştir. Bu sistemde dış denetçi tarafından iç kontrol sisteminin etkinliğinin ve güvenilirliğinin test edilmesi, denetim incelemelesinin en önemli faaliyeti olarak nitelendirilmiştir⁵⁰. Bu bakımdan Amerika Birleşik Devletleri'nde yaşanan sanayi krizi ve depresyon, dış denetim uygulamasının daha çağdaş bir boyuta ulaşmasına neden olmuştur. 1930'lu yıllardan sonra, dış denetim sistemi yeniden ele alınmış ve Amerika Birleşik Devletleri'nin öncülüğünde tüm dünyaya örnek olacak ve değişen ekonomik koşullara uyum sağlayacak biçimde muhasebe ve denetim sistemlerinin oluşturulmasına çalışılmıştır. Günümüzde de bu konuda uluslararası örgütler ve Avrupa Topluluğu tarafından yapılan çalışmalar sürdürülmektedir.

2 - İngiltere'de Bağımsız Dış Denetim Uygulaması

İngiltere'de muhasebe ve denetçilik mesleğinin ilk yasal düzenlemesi, İskoçyalı denetçilerin 1854 yılında, Edinbourgh'ta Kraliyet izni ile kurdukları "Muhasebeciler Birliği" (The Society Accountants) ve 1870 yılında Londra'da kurulan "Muhasebeciler Enstitüsü" (The Institute of Accountants) ile 1885 yılında kurulan "Denetçiler ve Muhasebeciler Birliği" (The Society of Accountants and Auditors) nin birleşmesi sonucu "İngiltere ve Galler Bölgesi Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü'nün (ICAEW) kurulmasıyla gerçekleşmiştir⁵¹. Bu enstitülere benzer biçimde İrlanda Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü ve İskoçya Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü'leri de kurulmuştur⁵².

⁴⁹Gülden TÜRKÜTAN, Op. Cit., s.33.

⁵⁰Oswald NIELSEN, "New Challenges in Accounting", *The Accountig Review*, October 1960, s. 584.

⁵¹Mehmet YAZICI, Op. Cit., s. 37.

The History of Chartered Accountants in England and Wales, Op. Cit., s. 5

Fazla Bilgi İçin Bakınız,

Müslim DEMİRBİLEK, *İngiltere'de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği ve Bağımsız Dış Denetim*, Sermaye Piyasası Kurulu Araştırma Raporu, Mart 1986.

⁵²İngiltere'de; Genel olarak muhasebe uzmanlığı mesleğini örgütleyen Sertifikalı Muhasebe Uzmanları Birliği (The Association of Certified Accountants-ACA), Maliyet ve Yönetim Muhasebe Uzmanları Enstitüsü (Institute of Cost and Management Accountants-(ICMA) ve

Enstitülerin, İngiltere'de muhasebe ilkelerinin belirlenmesi, ülke çapında uygulamaya konulması ve ortaklıkları denetlemesi gibi önemli fonksiyonları bulunmaktadır. İngiltere Şirketler Kanunu'na göre ticari ve endüstriyel kuruluşların tamamı ICAEW üyelerine denetimlerini yaptırmak zorundadırlar.

Bu enstitüye bağlı muhasebe uzmanları, denetim dışında, müşterilerine danışmanlık ve vergi uzmanlığı gibi konularda da hizmetler sunarlar.

Yasal olarak, vergi uygulamalarıyla ilgili organlar karşısında mükellefleri temsil yetkisine sahip olan muhasebe uzmanlarının doldurmuş oldukları vergi beyannameleri de devlet tarafından bir kez daha kontrol edilmemektedir⁵³.

İngiltere Maliye Bakanlığı ve Vergi İdaresi, özellikle mali alanlarda meslek kuruluşları ile çok yakın bir işbirliği içindedirler. Bu kuruluşlar uygulamada karşılaştıkları eksik, yanlış ya da haksız işlemlerin giderilmesi, uygulama usullerinin düzeltilmesi veya kolaylaştırılması konularında doğrudan doğruya öneriler yapabilmektedirler.

İşletmelere de, kuruluş, tecil, tasfiye vb. gibi konularda da yönetim danışmanlığı hizmeti veren muhasebe mesleği çok onurlu bir meslek olarak kabul görmektedir.

3 - Amerika Birleşik Devletleri'nde Bağımsız Dış Denetim Uygulaması

Amerika Birleşik Devletlerinde muhasebe mesleğini düzenleme çalışmaları, 1887 yılında Amerikan Kamu Muhasebe Uzmanları Birliği'nin kurulması ile başlamıştır. Ancak, bu ülkede genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin yaygınlaşması ve dış denetim faaliyetinde standartların oluşturulmasını sağlayan kuruluş ise Amerikan Yeminli Muhasebe Uzmanları Enstitüsü (AICPA) olmuştur.

1917 yılında, yarı resmi bir görevle kurulan AICPA özellikle mali tabloları hazırlama yöntemlerinin standartlaştırılması konusunda çalışmalar yapmıştır⁵⁴.

Yeminli Finansman ve Muhasebe Uzmanları Enstitüsü'nde (The Chartered Institute of Finance and Accounting CIPFA) faaliyet göstermektedir.

⁵³Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, *Batı Ülkelerinde ve Türkiye'de Muhasebe Uzmanlığı, Türkiye'de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği*. Muhasebe Uzmanları Derneği, Yayın No: 3, İstanbul, 1974, s. 45.

⁵⁴Fazla Bilgi İçin Bakınız; Tülay ZALMOĞLU, *Amerika Birleşik Devletleri'nde Finansal Muhasebe ve Standartların Gelişimi*, Sermaye Piyasası Kurulu, İnceleme Raporu, Ağustos 1987.

Amerika Sermaye Piyasası Kurulu'nun desteklemesi ve artan yayınlarının, uygulayıcılar tarafından genel kabul görmesi bu enstitünün çalışmalarında etkinliğini artırıcı yönde rol oynamıştır. Hiç bir yaptırım gücü olmayan enstitünün muhasebe konusunda, Ticaret Kanunu, Vergi Kanunu, Şirketler Kanunu veya ilgili yasal düzenlemelerden daha yönlendirici bir özellik taşıması mesleğin etkinliğini göstermektedir⁵⁵.

Ancak, 1973 yılında, AICPA'dan bağımsız ve yarı resmi bir kuruluş olan "Finansal Muhasebe Standartları Kurulu "Financial Accounting Standards Board-FASB" kurulmuştur⁵⁶.

FASB'nin AICPA dışında kurulmuş olması ile AICPA'nın rolü değişmiş ve muhasebe konusunda kural koyucu olmaktan uzaklaşmıştır. Ancak, bağımsız denetim konusunda tek kural koyucu AICPA'dır⁵⁷. AICPA'nın denetim konusunda, mesleki sınavların düzenlenmesi, uzmanların üyelikleri ile ilgili düzenlemelerin yapılması yanında denetim ve muhasebe konularında araştırma, derleme ve diğer yayınları yoluyla etkinliğini sürdürmektedir.

Amerika Birleşik Devletleri'nde diğer etkin bir kurumda 1936 yılında, üniversite öğretim üyelerinin ve uygulamacıların kurmuş oldukları Amerikan Muhasebe Birliği (The American Accounting Association =AAA) dır. Bu kurumda muhasebe uygulamaları konusunda araştırmaları desteklemek finanse etmek gibi faaliyetlerde bulunmaktadır.

4 - Avrupa Topluluğu' da Bağımsız Dış Denetim Uygulaması

1957 yılında Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET) adı altında kurulan ve halen on üç üyesi⁵⁸ bulunan AET, 1987 yılında Avrupa Topluluğu (AT) adını alarak toplulukta ortak bir hukuk düzeni kurmak ve tüm üye ülkelerin yasaları arasında uyum sağlamak amacıyla çalışmalara başlamıştır⁵⁹.

⁵⁵1959 yılında AICPA bünyesinde kurulan Muhasebe İlkeleri Kurulu (Accounting Principles Board-APB) muhasebe ilkeleri konusunda çalışmalar ve yayınlar yaparak AICPA'nın yayınlarının geniş uygulama alanı bulmasına ve güçlenmesine yardımcı olmuştur.

⁵⁶FASB'nin asıl kuruluş nedeni, Muhasebe İlkeleri Kurulu'nun, uygulamacılar ve devlet yetkilileri tarafından, çalışmalarının yavaşladığı ve muhasebe konularındaki düzenlemeleri bitiremediği biçimindeki eleştirilerin sonucudur. FASB, yedi kişilik kadrosu olan, üyelerinin tam gününü kurul çalışmalarına ayıracak maaşlı uzmanların oluşturduğu bir kuruldur.

⁵⁷AICPA'nın üç önemli organı bulunmaktadır. Bunlar; -Denetim Standartları Kurulu,- Uygulama ve Gözden Geçirme Kurulu ve Mesleki Davranış Kuralları Kuruludur.

⁵⁸Avrupa Topluluğu'nun üyesi olan devletler şunlardır : Belçika, B.Almanya, Danimarka, Fransa, Hollanda, İngiltere, Kuzey İrlanda, İrlanda, İspanya, İtalya, Lüksemburg, Portekiz ve Yunanistan.

⁵⁹Bu çalışmaların büyük bir bölümü muhasebe ve denetim konusunu da içeren Şirketler Hukuku kapsamındadır.

Türkiye'nin de Avrupa Topluluğuna aday üyelik için 1959 yılında yaptığı başvuru, 12 Eylül 1963 tarihinde Ankara Anlaşması ile sonuca bağlanmış ve onaylama işlemleri nedeniyle söz konusu bu başvuru 1 Aralık 1964 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Avrupa Topluluğu'nun kurulmasından önce, Avrupa ülkeleri arasında muhasebe konusunda uyum ve işbirliği sağlamak, muhasebe sorunlarına çözüm getirmek ve tek düzen muhasebe uygulamasını geliştirmek amacıyla 1951 yılında Avrupa Muhasebe Uzmanları Birliği (L'Union Europeenne des Experts-Comptable-UEC) kurulmuştur. Avusturya, Belçika, Fransa, Almanya, Hollanda, İtalya, Lüksemburg, Portekiz, İspanya ve İsviçre kurucu üye olmuşlardır ve kuruluşa 1963 yılında da İngiltere ve Hollanda katılmışlardır⁶⁰. UEC, AT tarafından topluluğun çıkarlarını temsil eden bir kuruluş olarak kabul edilmiştir.

AT'nun on üç üye ülkesinin profesyonel muhasebe kuruluşlarınca oluşturduğu muhasebe çalışma grubu (Accounting Study Group) ise topluluğun bu alandaki çalışmalarındaki en önemli kuruluşların birisidir.

AT'nda muhasebe ve denetim konusundaki düzenlemelerin uygulamaya konması, üye ülkelere tanınan belirli bir dönemin sonunda zorunlu olmaktadır. AT'ye üye ülkeler kendi yasa ve düzenlemelerini değiştirerek bu düzenlemeye uymak zorundadırlar⁶¹. Bu düzenlemeler, "Direktifler" adı altında yayınlanmaktadır. Söz konusu bu direktifler muhasebe ilkeleri, mali raporlar, bağımsız dış denetim ve ilgili diğer konuları kapsamaktadır. Direktiflerin hazırlanması sırasında Muhasebe Çalışma Grubu'na danışılmaktadır. Bu grup, direktiflerin saptanmasında etkili olan önemli önerilerde bulunmaktadır.

Avrupa Topluluğu Konseyi, bağımsız dış denetim alt bölümünün de bulunduğu şirketler hukuku konusunda, üye ülkelerin mevzuatlarında yapılacak yasal ve idari işlemlerle uyulmaları zorunlu nitelikte yedi adet direktifi kabul etmiş bulunmaktadır. Ayrıca, halen öneri aşamasında olan veya üzerinde çalışılan beş adet direktif tasarısı yasallaşmayı beklemektedir⁶². Konunun bütünlüğünü sağlamak ve dış denetim konusunun yerini görebilmek amacıyla, söz konusu direktiflerden Dördüncü, Yedinci ve Sekizinci Direktifleri kısaca açıklayalım⁶³.

⁶⁰Yüksel KOÇ YALKIN, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Türkiye'deki çalışmalar, s. 15.

⁶¹S. Hüseyin TOKAY, *Muhasebe Standartlaştırma Çalışmalarının İncelenmesi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 1987, s. 107-109.

⁶²Cemal ÖZTÜRK, *AET Bünyesinde Bağımsız Dış Denetim Sistemlerinin Uyumlaştırılması Konusundaki Çalışmalar ve Türkiye Açısından Önem Taşıyan Eğilimler*, Sermaye Piyasası Kurulu, Araştırma Raporu, Ankara, 1989, s. 2-4.

⁶³Daha Fazla Bilgi İçin Bakınız;

Yüksel KOÇ YALKIN, Nalan AKDOĞAN, *Avrupa Topluluğu; Dördüncü Yönerge, Yedinci Yönerge, Sekizinci Yönerge*, A.Ü.S.B.F. Türkiye XII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Kıbrıs, 1991.

-Dördüncü direktif⁶⁴, bankalar ve diğer mali kuruluşlarla, sigorta şirketleri dışında kalan, anonim, limited ve komandit şirketleri uygulama alanı içerisine almıştır. Bu direktif yıllık hesaplar, bilançonun ve gelir tablosunun düzenlenmesi ve ekleri, değerlendirme ilkeleri ile denetim konularını düzenlemiştir.

-Yedinci direktif de⁶⁵ konsolide mali tablolar ele alınmaktadır. Direktif, konsolide mali tabloları, açıklayıcı notları, yıllık faaliyet raporlarının yayınlanmasını ve denetimi konularını kapsar.

-1984 yılında kabul edilen ve konumuz açısından önem taşıyan sekizinci direktif⁶⁶, muhasebe belgelerinin yasal denetimlerini yapmaya yetkili kişilerin niteliklerinin üye ülkelerde uyumlaştırılmasına ilişkin ilkeleri içerir⁶⁷.

5- Türkiye' de Bağımsız Dış Denetim Uygulaması

Ülkemizde, muhasebe uygulamaları, gelişmiş olan ülkelerde olduğu gibi bağımsız muhasebe kuruluşlarının değil, yürürlükteki mevzuatların etkisinde olduğu gözlenmektedir. Bunun asıl nedeni, başta vergi mevzuatları olmak üzere diğer mevzuatların da sahip oldukları yaptırım gücüdür⁶⁸. Muhasebe uygulamalarına etkili olabilecek ilk çalışma, 1960'lı yıllardan sonra İktisadi Devlet Teşekkülleri ile ilgili olarak saptanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi gösterilebilir. Yine 1962 yılında, Türkiye Bankalar Birliği'nin kredi taleplerine ilişkin başvurularda öngördüğü bilanço ve gelir tablosu tipleriyle ilgili çalışmalar⁶⁹ ve Sermaye Piyasası Kurulu'nca (SPK) 1983 yılından itibaren halka açık anonim ortaklıklar için öngördüğü muhasebe sistemi, vergi mevzuatları dışında diğer mevzuat hükümlerinin de muhasebe uygulamalarına etkili olduğunu gösterecek çalışmalar olarak değerlendirilebilir⁷⁰.

Bugün, ülkemizde uygulanan ve yaptırım gücüne sahip ve muhasebe uygulamalarına yön veren iki muhasebe sistemi vardır⁷¹.

- Bunlar
- i. Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve
 - ii. SPK Muhasebe Sistemi'dir.

⁶⁴Direktif No: 78/660 ICEE; Tarih: 25 Temmuz 1978.

⁶⁵Direktif No: 83/349/CEE, Tarih 13 Temmuz 1983.

⁶⁶Direktif No: 81/253/EEC, Tarih: 13 Haziran 1984.

⁶⁷Fazla Bilgi İçin Bakınız ;

Alpaslan PEKER, *Sekizinci Yönergenin Öngördüğü Denetim Standartları ve Ülkemizdeki Uygulamalarla Karşılaştırması*, A.Ü. S.B.F. Türkiye XII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Kıbrıs, 1991.

⁶⁸Yüksel KOÇ YALKIN, *Dördüncü Yönergenin Öngördüğü Gelir Tablosu ve Ülkemizdeki Uygulamalarla Karşılaştırması*, A.Ü. S.B.F., Türkiye XII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Kıbrıs, 1991, s. 2.

⁶⁹Türkiye Bankalar Birliği, 1962 yılında kabul ettiği Bilanço ve Gelir tablosu tiplerini yürürlükten kaldırmış ve S.P.K.'nun 29 Ocak 1989 yayınladığı XII no'lu tebliği ile öngördüğü bilanço ise Gelir Tablosu tiplerini kredi talepleri ile ilgili olarak benimsemiştir.

⁷⁰Yüksel KOÇ YALKIN, Op. Cit. s. 2.

⁷¹Ibid, s. 2.

i. Tekdüzen Muhasebe Sistemi

İktisadi Devlet Teşekkülleri'nin verimliliklerinin ve kârlılıklarının geliştirilmesiyle ilgili yapılan çalışmalar arasında bu kuruluşlara ilişkin tekdüzen muhasebe sisteminin saptanması ve uygulamaya konulması yer almıştır. Bu çalışmaların sonucunda 1968 yılında çalışmaların esasını içeren altı kitap yayınlanmış ve İktisadi Devlet Teşekkülleriyle ilgili saptanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi 1972 yılında da uygulamaya konulmuştur⁷².

ii. Sermaye Piyasası Kurulu Muhasebe Sistemi

Sermaye Piyasası Kurulu, Muhasebe uygulamalarıyla ilgili olarak SPK mevzuatına tabi ortaklıkları ilgilendiren, Standart Mali Tablolar ve Standart Genel Hesap Planı ile ilgili iki tebliğ yayınlamıştır⁷³. Bu tebliğlerin amacı, 1980'li yılların sonlarına doğru ortaklıklarla ilgili bağımsız dış denetim önem kazanınca bu denetimle ilgili faaliyetlerin değerlendirilmesine esas alınacak kavram, ilke ve standartların belirlenmesidir.

iii. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Muhasebe Standartları ile İlgili Komisyon Tarafından Yapılmakta Olan Çalışmalar

Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın ülke düzeyinde, tüm işletmeler tarafından uygulanabilecek bir muhasebe sistemine ilişkin temel çerçeveyi belirlemek amacıyla üniversiteler, çeşitli kamu kuruluşları, kamu ve özel sektör temsilcileri tarafından oluşan bir komisyon kurmuştur⁷⁴.

Komisyon, çalışmalarını ülkemizde farklı muhasebe sistemlerinin uygulanmasından kaynaklanan karışıklıkları ve çelişkileri ortadan kaldıracak düzenlemeler üzerine yoğunlaştırmıştır. Ayrıca, çalışmalarda hem ülkemizin içinde bulunduğu koşullar gözönünde bulundurulmakta hem de uluslararası ve Avrupa Topluluğu'nun öngördüğü muhasebe standartlarından yararlanılmaktadır⁷⁵.

Komisyon çalışmalarını tamamladığı ve esaslarını belirlediği taslaklar şunlardır⁷⁶.

⁷²Bugün, ülkemizde, Tek Düzen Muhasebe Sistemi Konusunda Koordinatörlük görevini, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu bünyesinde oluşturulan "Tekdüzen Muhasebe Koordinasyon Devamlı İhtisas Komisyonu" yürütmektedir.

⁷³29 Ocak 1989 tarihli XI/2 nolu tebliğler

⁷⁴3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu hükümlerine göre kurulan Genel Geçici Kurul, muhasebe standartları ile ilgili çalışmaları da başlatmıştı. Ancak, kurulun Eylül 1990'da görevi sona ermiş ve bu tarihte muhasebe standartları ile ilgili çalışmalar ise tamamlanamamıştır. Bu nedenle, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, yarım kalan muhasebe standartları ile ilgili çalışmaların tamamlanmasını sağlamak için yukarıdaki komisyonu oluşturmuştur.

⁷⁵Yüksel KOÇ YALKIN, Op. CİT. s. 4.

⁷⁶Ibid, s. 4-5.

A. Genel Kabul Görmüş Muhasebe Kavram ve İlkeleri

1. Muhasebenin Temel Kavramları
2. Mali Tablolara İlkeleri

B. Mali Tablolara

1. Bilanço (özeti ve ayrıntılı tipleri)
2. Gelir tablosu (özeti ve ayrıntılı tipleri)

C. Hesap Çerçevesi

Bu komisyon, halen muhasebe uygulama standartları ile hesap çerçevesine ilişkin açıklamalarla ilgili çalışmalarını sürdürmektedir.

Türkiye'deki muhasebe uygulamaları ile ilgili gelişmeleri kısaca açıkladıktan sonra, ülkemizde bağımsız dış denetimle ilgili düzenlemeleri incelemeye çalışalım.

Ülkemizde mali tabloların düzenlenmesi ve denetimiyle ilgili düzenlemeler çeşitli kanunların değişik hükümlerine göre yapılmaktadır. Bu düzenlemelerin aşağıda gösterdiğimiz biçimdeki bir sınıflandırma ile incelenmesinin daha yararlı olacağı görüşünü taşımaktayız.

- a. Türk Ticaret Kanunu'ndaki Düzenlemeler,
- b. Vergi Usul Kanunundaki Düzenlemeler,
- c. Bankalar Kanunundaki Düzenlemeler ve
- d. Sermaye Piyasası Kanunu'ndaki Düzenlemeler.

a. Türk Ticaret Kanunundaki Düzenlemeler

Türkiye'deki tarihsel gelişim içinde denetim kavramının ilk görüldüğü yer Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nda anonim şirketler bölümünde bir alt bölüm olarak yer almaktadır⁷⁷

TTK'nda anonim şirketlerin dışında komandit şirketlerde, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde ve limited şirketlerde de denetçi kavramına rastlanmaktadır⁷⁸.

⁷⁷TTK., Madde 347.

⁷⁸Komandit şirketlerde, komanditer ortak, yıllık olarak şirketin envanterini ve bilançosunu incelemekle yükümlüdür (TTK, madde 249). Bu madde ile kanun, ortakların çıkarlarını gözetmek amacıyla, şirketin durumu incelemek için, komanditer ortağa, incelemeyi "eksper" olarak belirtilen bir kimseye de yaptırma hakkını da vermektedir. Bu uygulamaya, dış denetim hizmetine benzer bir anlayış olarak yorumlayabiliriz. Ortaklarının sayısı

TTK Anonim şirketlerin mali tablolarının denetimini işletme bünyesinde kurulan denetim organlarının yapılmasını hükme bağlamıştır. Şirketin büyüklüğüne bağlı olarak bir ile beş kişi arasında denetçi tayin etmek zorunluluğu getirilmiştir⁷⁹. Şirketin büyüklüğüne bağlı olarak belli sayıda üyeden oluşan denetçiler, anonim şirketlerde pay sahipleri arasından ya da şirket dışından seçilebilmektedir. Denetçiler, ortaklar genel kurulunca görevden alınabilmekte ve yerine yenisi seçilebilmektedir. Atanan denetçilerde uzmanlık sahibi olma şartı da aranmamaktadır. Denetçilerin, hem uzman olmamaları hem de pay sahipleri arasından seçilebilmeleri bağımsız denetim ilkelerine aykırı yapı oluşturmaktadır. Yine, denetçileri genel kurul tarafından istenildiğinde görevden alınabilmeleri de bağımsızlık ilkesine ters düşmektedir.

TTK'nun denetçilerin görevlerinin sıralandığı 353.maddesinde denetçinin görevleri; bilançonun düzenleme şeklinin saptanması ve defterlerin düzenli tutulmalarını sağlamak amacıyla en az altı ayda bir defa şirketin defterlerini incelemek en fazla üç ayda bir ara ile, sık sık ve ansızın şirket veznesini teftiş etmek ve en az ayda bir şirket defterlerini inceleyerek, şirketin kıymetli evrakının mevcut olup olmadığını tahkik etmek şeklinde sıralanmaktadır⁸⁰.

Bilançonun düzenleme ve bununla birlikte hesap planlarının saptanması ve belirlenmesi görevlerinin denetçilerde olması, dış denetçinin görevleri dışındadır. Yine dış denetimde, denetim faaliyetinin yoğunluğu yönetimce hazırlanmış mali tabloların denetimi konusundadır. Mali tabloların hazırlanması ve sorumluluğu ise yönetimin sorumluluğundadır. Bu açıdan incelendiğinde, TTK'na göre düzenlenen denetim faaliyeti, gerçek anlamda ki dış denetim uygulaması ile bağdaşmamaktadır.

TTK'nda denetçinin bağımsızlığı ile ilgili maddelerinde 347. madde de denetçilerin şirketin memuru veya idare meclisi üyesi olamayacağı belirtilmektedir. Yine aynı kanunun 349. maddesinde de idare meclisi üyeleri ile üçüncü dereceye kadar akrabalıkları olan kimselerinde denetçi olarak seçilemeyeceği hükmü bulunmaktadır. Bu uygulamanın, denetçinin ortak olmasına imkan tanıdığı için bağımsız denetimdeki denetçi kavramı ile uyum sağlamadığı kanaatindeyiz.

Diğer yandan genel kabul görmüş denetim standartlarındaki gizlilik kavramına, TTK'nda da rastlamak mümkündür⁸¹. Bu madde de denetçilerin görevleri sırasında öğrendikleri konuları sır olarak saklamaları gerektiği belirtilmektedir. Bu konu, bağımsız dış denetim uzmanları içinde geçerli bir konudur.

yirmiyi aşan limited şirketlerde, anonim şirketlerde olduğu gibi TTK'nun 548 . maddesine göre, bir ya da birden fazla denetçi tayin edilmesi hükmü bulunmaktadır.

Sermayesi paylara bölünmüş limited şirketlerde ise denetçi tayini, şirket ana sözleşmesine paralel olarak, genel kurul kararlarının yerine getirilmesinin denetimi yapılması amacıyla olmaktadır. (TTK, madde 284). Bu madde, çok sınırlı bir denetim işlevi niteliğindedir.

⁷⁹Türk Ticaret Kanunu, Madde, 347

⁸⁰Türk Ticaret Kanunu, Madde 353.

⁸¹Türk Ticaret Kanunu Madde 354

Yine, TTK'nda denetçiler tarafından genel kurula verilecek denetim raporuna ilişkin hiç bir standart belirlenmemiştir. Oysa, denetim faaliyetinin sonuçlarının bildirildiği denetim raporları ile ilgili uluslararası denetim standartları, tüm denetçileri bu standarda uymaya zorlamaktadır.

Anonim ortaklıkların kendi denetim organları dışında, denetlenmeleri ise Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Teftiş Kurulu tarafından yapılmaktadır.

1972 yılında yayımlanarak yürürlüğe giren "Ortaklıkların Denetimine Dair Tüzük" ile düzenlenmiştir. Söz konusu Bakanlık, ortaklığın temel sözleşme ve özellikle kanun hükümlerine uygun yönetilip yönetilmediğini, defterlerini düzgün tutup tutmadığını, tescil ve ilana tabi sorumluluklarını yerine getirip getirmediğini inceleyebilmektedir⁸².

Sonuç olarak, TTK'ndaki denetçi kavramı, bağımsız denetçi kavramı ile gizlilik gibi temel bir konuda bağdaştığı halde, çoğu yerde bağımsız denetçi kavramına göre yetersiz kalmaktadır. Uygulamada, söz konusu denetim hizmetlerinin sadece ortaklıkların yasal yükümlülüklerini yerine getirmek için kullanılan ve şeklen gerçekte ender olarak bağımsız denetim kapsamında işlev gören bir kavram olarak kullanılmıştır⁸³. Kanun içerisindeki denetim kavramının kapsamı ile bağımsız dış denetim kapsamı arasında ki bu çelişkilerin yasal düzenlemelerle ortadan kaldırılmasının dış denetim faaliyetlerinin ülkemizde de yaygınlaşması ve kapsamlı bir biçimde uygulanmasına yol açacağına inanıyoruz.

b. Vergi Usul Kanunu'ndaki Düzenlemeler

Ülkemizde, muhasebe uygulamasının yerleşmesi, gelişmesi ve yaygınlaşmasında vergi kanunlarının önemli etkisi olmuştur. Özellikle 1950 yılında gerçekleştirilen Gelir Vergisi Reformuyla birlikte, belirli büyüklüğü aşan işletmelerin bilanço esasına göre defter tutmalarını zorunlu kılmıştır. İşletmeler devlet zoruyla defter tutmaya zorlanması Türkiye Muhasebe Uygulamasını yönlendirmede önemli bir aşama olmuştur⁸⁴.

Vergi Usul Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunları etkisini iki yönde göstermiştir. Söz konusu kanunlar yardımı ile belgeleri düzenleme, kaydetme, defter tutma ve değerlendirme konularında muhasebeye bir düzen getirilmiş, ayrıca muhasebe uygulamaları belli ilkelere dayandırılmıştır.

Vergi Usul Kanunu, mükelleflerin vergilendirilmesinde, doğru vergi matrahının saptanmasını amaçlamaktadır. Vergi matrahının saptanması yoklama ve incelemeler yolu ile saptanır. İşletme defter, hesap ve kayıtlarına dayanılarak ödenmiş vergilerin araştırılması, Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na bağlı Hesap Uzmanları, Maliye

⁸²İbrahim ÖZTÜRK, Op. Cit., s. 1647-168.

⁸³Reha POROY., "Bağımsız Denetimin Yasal Çevresi ve Mesleki Sorunlar-Yorumlar." *Uluslararası Bağımsız Denetim Sempozyumu*, İstanbul, 45 Mayıs 1988.

⁸⁴Rüştü ERİMEZ, "Muhasebecinin Sosyal Sorumluluğu ve Vergi Denetimi, 1976 Türkiye'de Muhasebecinin Sosyal Sorumlulukları, Bildiriler, Yorumlar," *Muhasebe Uzmanları Derneği Yayınları*, No:6, İstanbul, 1979, s. 307.

Mefettişleri, vergi kontrolörleri, ilin en büyük mal memuru, kontrol memurları veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılmaktadır⁸⁵.

16.6.1989 tarihinde yürürlüğe giren 3568 sayılı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik" Kanunu ise ülkemizde, mali tabloların bağımsız denetimi ilgili yapılan en son yasal düzenlemedir⁸⁶. Bu kanun ile muhasebecilik, mali müşavirlik ve denetim mesleği yasal olarak örgütlenmiştir. Bu kanunun 2. maddesinin A ve B fıkralarında gerçek ve tüzel kişilere ait işletmelerde belgelerine dayanılarak inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konular yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek serbest muhasebeci mali müşavir ile yeminli mali müşavirlerin faaliyet konuları arasında sayılmıştır.

Adı geçen kanunun 12. maddesinde ise Yeminli Mali Müşavirlere ayrıca Maliye ve Gümrük Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikler çerçevesinde tasdik yapma yetkisi verilmiştir.

Vergi denetimi ile bağımsız denetimin kapsam olarak farklı olmasına rağmen, Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın vergi incelemesi yükünü hafifletmek amacıyla vergi denetimini bağımsız denetimle sorumlu olması düşünülen uzmanlara devretmesi bu uzmanlara ek bir görev ve sorumluluk yüklemektedir.

Yeminli mali müşavirlikte konu edilen tasdik işlevi, mali tabloların mevzuat ve muhasebe ilkelerine uygunluğu ile denetimin denetim standartlarına göre incelendiğinin doğrulanması ile ilgilidir. Onaylanmış mali tablolar, kamu idaresinin yetkili organlarınca onayın kapsam ölçüsünde incelenmiş bir belge olarak kabul edilmektedir. Ancak, bu organların teftiş ve inceleme gibi yetkileri saklı tutulmaktadır. Mali müşavirler onaylarının doğruluğundan da sorumlu tutulmaktadırlar.

Söz konusu yasa ile getirilen her üç meslek grubuna (Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir) ait meslek odalarının kurulması hükmü, denetçilik mesleğinin ülkemizde belirli standartlara kavuşmasına olumlu yönde katkıda bulunacağına inanmaktayız⁸⁷.

c) Bankalar Kanunu' ndaki Düzenlemeler

⁸⁵Vergi Usul Kanunu, Kanun No:213, Madde:135.

⁸⁶3568 Sayılı Kanunda getirilen düzenlemeler, Türkiye'de uygulanan Denetim Standartlarının Uluslararası Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ile karşılaştırılmasının yapıldığı bölümde ayrıntılı bir biçimde incelenmeye çalışılacaktır.

⁸⁷Alparslan PEKER, Sekizinci Yönergenin Öngördüğü Denetim Standartları ve Ülkemizdeki Uygulamalarla Karşılaştırılması, A.Ü. S.B.F. Türkiye XII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Kibris, 1991, s. 10-11.

Bankalar Kanunu'na göre bankalar, mali tablolarını Türkiye Bankalar Birliği Tarafından hazırlanan tekdüzen hesap planı, tip bilanço, kâr ve zarar cetveline uygun olarak düzenlemek ve yayınlamak zorundadırlar⁸⁸.

Banka işlemlerinin bankacılık ilkelerine ve mevzuata uygunluğu banka bünyesindeki müfettişlerce denetlenmektedir. Bankaların devlet tarafından denetimi ise, Bankalar Kanunu ile diğer kanunların bankalar ile ilgili hükümlere uyumu ve her türlü bankacılık işlemlerinin denetlenmesi amacıyla Başbakanlık Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı bünyesindeki Bankalar Yeminli Murakıplar Kurulu tarafından yapılmaktadır.

Türkiye'de gerçek anlamda bankaların bağımsız dış denetimi ise 1987 yılından itibaren yapılmaya başlanmıştır. 1987 yılında Devlet Bakanlığı ve Başbakanlık Yardımcılığı, 3098 sayılı Kanun'la değişik 43. maddesi uyarınca bankalarda inceleme yapabilecek denetim kuruluşlarının belirlenmesiyle ilgili esas ve şartları tespit eden tebliğ yayınlamıştır⁸⁹. Söz konusu tebliğin 1. maddesi uyarınca bankaların gözetimi ve denetimi, Devlet Bakanlığı ve Başbakanlık Yardımcılığı tarafından, Merkez Bankası'na bırakılmıştır. 24 Aralık 1987 tarihinde de Merkez Bankası tarafından çıkarılan tebliğ'le bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılacak banka denetimlerinin esas ve şartları belirlenmiştir⁹⁰.

Bu tebliğler ile Türkiye'de ilk olarak, tüm bankaların, mali durumlarını bir bağımsız denetim kuruluna denetletmeleri hükmü getirilmiştir. Aynı zamanda bankalar, bağımsız denetim kuruluşlarınca hazırlanacak olan denetim raporunun bir kopyasını Merkez Bankası'na vermekle yükümlü kılınmışlar ve ancak bir kopyası Merkez Bankası'na gönderilen rapor, denetim raporu olarak yayımlanabilecektir.

Bankaların mali denetimlerinin bağımsız dış denetim kuruluşlarınca zorunlu olarak denetlenmesi uygulaması, ülkemizde bağımsız dış denetim alanında gerçekleşen ilk önemli bir adım olarak yorumlanabilir.

d. Sermaye Piyasası Kanunu'ndaki Düzenlemeler

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Kanunu kapsamına giren işletmelerin, mali durumlarıyla ilgili halka yeterli bilgi verilmesini sağlamak amacıyla, bu işletmelerin mukayeseli analizlerinin yapılmasına ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun mali tablolar hazırlanmasını zorunlu tutmuştur.

Menkul değerlerini halka arz edecek şirketler, halka başvurmadan sermaye piyasasından izin almak zorundadırlar. Şirketler tarafından izin alınabilmesi için özet ve

⁸⁸Bankalar Kanunu, Madde : 43,51,52,54,56 ve geçici 7. madde.

⁸⁹Devlet Bakanlığı ve Başbakan Yardımcılığı, Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin Tebliğ, *Resmi Gazete*, Sayı: 19343, 16 Ocak 1987.

⁹⁰T.C. Merkez Bankası, Bağımsız Denetim Kuruluşları Tarafından Yapılacak Banka Denetimleri Hakkında Tebliğ (Sıra No:1), *Resmi Gazete*, Sayı:19674, 24 Aralık 1987.

ayrıntılı mali tablolar, yönetim kurulu ve denetim raporlarının kurula gönderilmesi gerekmektedir. Ayrıca kanun kapsamına giren ortaklıkların özet mali tabloları ile denetim raporlarının yayınlanarak halka açıklanması sermaye piyasası kurulunca zorunlu tutulmuştur.

Sermaye Piyasası Kanunu, kanun kapsamına giren şirketlerin denetimini de öngörmektedir. Sermaye piyasası kurulu kendi bünyesi içerisinde oluşturduğu bir denetim birimi ile kanun kapsamına giren ortaklıkların denetiminde yapmaktadır⁹¹.

Sermaye Piyasası Kanunu ile getirilen kurul denetimi dışında, SPK'nun yayımladığı tebliğlerle bağımsız dış denetim düzenlenmiştir. İşletmelerin mali durumları hakkında açıkladıkları tam ve doğru olduğu konusunda kamuyu aydınlatma amacıyla bağımsız dış denetçilerle denetlenmesi zorunluluğu getirilmiştir⁹².

Bağımsız denetim yaptırılması, SPK meslek personelinin sözkonusu ortaklığın mali tablo ve raporları ile belgeleri üzerindeki inceleme ve denetleme yetkisini kaldırmamaktadır.

C - BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM STANDARTLARI

1 - Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları

Mali tabloların dış denetiminin ekonomik yaşamdaki önemi nedeniyle, denetim çalışmalarının belirli kalitede ve seviyede olması gerekir. Gerek muhasebe ilke ve kurallarının kesin olmayışı gerekse denetimin çok değişik ortamlarda gerçekleştirilmesi, değerlendirmelerin subjektif ölçülere göre yapılmasına neden olmaktadır. Diğer taraftan mali tabloları hazırlayan, kullanan ve denetleyen için belli ortak ölçütler saptanmalıdır ki mali tablolar iletişim fonksiyonunu yerine getirebilsin. Objektif ve ortak ölçütler kullanılmadığı sürece ne dış denetim çalışmaları, ne de mali tablolar bir yarar sağlayacaktır.

Dış denetim çalışmalarının yeterliliği ancak bazı kıstasların geliştirilmesiyle sağlanabilir. Sözkonusu kıstasların subjektif olmaması için, ya yasalarca ya da meslek kurumlarınca belirlenmiş ve uygulamada genel kabul görmüş olması zorunludur. Dış denetim çalışmaları için belirlenmiş ve genel kabul görmüş esaslara dış denetim standartları denir⁹³. Standartlar, denetim konusuna ışık tutan, denetimde uygulamanın ne olduğunu ve ne olması gerektiğini açıklığa kavuşturan ve denetim uzmanının uyması gerekli olan kurallar niteliğindedir. Ancak bu standartlar genel kabul görmüş denetim standartları niteliğindedir ve denetim faaliyetleri açısından uyulması gereken minimum

⁹¹Sermaye Piyasası Kanunu, Madde:1.

⁹²Sermaye Piyasası Kurulu Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik; *Resmî Gazete*, sayı:19663, 13 Aralık 1987.

⁹³The Institute of Accountants in England and Wales, "Auditing Standards and Guidelines", *Accountancy*, May 1980, s. 100.

standartlardan oluşur. Bunların tüm kuralları içerdiği düşünülmemelidir. Karşılaşılan durumu dikkate almadan sadece standartlara dayanarak denetimin kapsamını daraltmaya çalışılan bir denetçi, denetim standartlarının özüne ve ruhuna aykırı davranış olur. Ancak denetçi denetim çalışmasında bir standartta önerilen yolun ve yöntemlerin duruma uygulamasının olanaksız olduğunu saptarsa, denetçinin kendisinin karar vereceği başka bir yolu ve yöntemi izlemesi olanaklıdır. Ancak bu durumda, tüm sorumluluk denetçiye ait olur ve olumsuz bir sonucun doğması durumunda bunun yükleyeceği maliyeti denetçi yüklenir.

Denetim standartları ilk olarak 1947 yılında AICPA tarafından "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları" adı altında yayınlanmıştır. Standartlar denetim uzmanlarına sorumluluklarını yerine getirmede yol gösterici nitelikte olmakla birlikte, bugün yaptırım gücü olan ve denetim uzmanları tarafından uyulması gereken kurallardır. Zamanla denetim uygulama teknikleri değişikliğe uğramalarına rağmen, 1947 yılında yayınlanan standartlar belirlendiği günden bugüne kadar çok az değişikliklere uğramıştır⁹⁴ 1972 yılından itibaren ise yine AICPA tarafından yayınlanmaya başlayan denetim standartları serisi ise 1947 yılında yayınlanan genel kabul görmüş denetim standartlarının yorumudur⁹⁵

1981 yılında yine AICPA tarafından yayınlanan Mesleki Davranış Kuralları" (Code of Professional Ethics) genel kabul görmüş denetim standartlarına uymayı zorunlu kılmıştır⁹⁶. Mesleki davranış kuralları⁹⁷ denetim uzmanının uyması gereken davranış biçimlerini düzenlemektedir. Mesleki davranış kuralları ile denetim standartları bazı durumlarda aynı konuları kapsadığı halde, denetim standartları genel kurallar niteliğindedir. Mesleki davranış kuralları ise, davranışın ne olması gerektiğini belirler ve kavram olarak denetim standartlarından daha kapsamlıdır⁹⁸.

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları;

i. Genel Standartlar,

⁹⁴Standartların yıllarca aynı kalması ve günümüze kadar çok az değişikliğe uğraması, genel kabul görmüş olduklarının bir kanıtı olarak kabul edilebilir.

⁹⁵Denetim Standartları, seri halinde AICPA'nın bir kuruluşu olan "Denetim Standartları Kurulu" (Auditing Standards Board) tarafından 1972 yılından sonra Denetim Standartları (Statements on Auditing Standards-SAS) adı altında yayınlanmaya başlamıştır. AICPA yayınlanan bu standartların, genel kabul görmüş denetim standartlarının bir yorumu olduğunu kabul etmekle ve bu standartlarla ilgili yayınlar AICPA'nın "Professional Standards" yayınlarında denetimle ilgili bölüm (AU) ve alt bölümlerde toplanmıştır. 1973 yılında basılan ilk denetim Standartları(SAS No:1) "Codification of Auditing Standards and Procedures" adı altında yayınlanmıştır Standartlar konusundaki yayınlar dört bölümden oluşmaktadır (SAS No:1-4)

⁹⁶AICPA, Code of Professional Ethics, Rule 202.

⁹⁷Mesleki Davranış Kuralları deyimini yerine aynı anlamda Mesleki Ahlak Yasası deyimini de kullanılmaktadır.

⁹⁸James A. CASHIN., Paul D. NEUWIRTH, John E.LEVY., *Cashin's Handbook For Auditors*, Mc. Graw-Hill Book Company, New York, 1986, s. 3-6.

- ii. Çalışma Sahası Standartları⁹⁹ ve
- iii. Raporlama Standartları

olmak üzere üç ana başlık altında toplanmıştır.

Standartlar kapsamalarına göre üç ana grupta toplandığı halde, bugüne kadar pek çok standart oluşmuştur. Bunlardan ilk on tanesi genel kabul görmüş denetim standartları olarak anılır.

Genel standartlar denetim uzmanının niteliklerini, işin kalitesini içerir. Çalışma sahası standartları denetim incelemesi sırasında uyulması gerekli kurallardan oluşur. Raporlama standartlarında ise, denetim sonucunda hazırlanan denetim raporunun içeriği ve düzenine ilişkin esaslar yer alır.

Genel kabul görmüş denetim standartları üç ana grup olarak ve her grubun içerdiği standartlar itibariyle aşağıdaki biçimdedir¹⁰⁰.

a. Genel Standartlar

1. Denetim işlemi, denetçi olarak yeterli teknik eğitim ve uzmanlık düzeyindeki kişi ya da kişilerce gerçekleştirilmelidir.
2. Denetim işlemine ilişkin tüm konularda denetçi ya da denetçiler yaptıkları değerlendirmelerde bağımsız davranmalıdırlar.

b. Çalışma Sahası Standartları

1. Denetim çalışması özenle ve yeterli bir biçimde planlanmalı, eğer varsa denetçinin yardımcıları iyi ve uygun şekilde yönetilmelidir.
2. Denetim işlemlerinin dayandığı testlerin kapsamının ve sınırlarının belirlenmesi ve daha sonraki çalışmalarda dayanak oluşturması amacıyla işletmenin iç kontrol sistemi incelenmeli ve değerlendirilmelidir.
3. İncelenen mali tablolarla ilgili olarak bildirilecek görüş için bir temel oluşturabilmek amacıyla inceleme, gözlemlene, soruşturma ve uygunluk sağlama yöntemleriyle yeterli miktarda kanıt toplanmalıdır.

c. Raporlama Standartları

1. Denetim raporunda mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı belirtilmelidir.

⁹⁹Çalışma Sahası Standartları değişimi ile aynı anlamda olmak üzere inceleme standartları deyimi de kullanılmaktadır.

¹⁰⁰AICPA, Professional Standarts, Section 150.

2. Denetim raporunda geçmiş dönemde uygulanan muhasebe ilkeleri ile teknikleri ve yöntemlerinin değişmeden, ilgili dönemde de uygulanıp uygulanmadığı belirtilmelidir.
3. Denetim raporunda tersi belirtilmedikçe denetlenen mali tablolarda yer alan açıklayıcı notlar yeterli sayılmalıdır.
4. Denetim raporunda, ya denetlenen mali tabloların tümü ile ilgili bir görüş bildirmek ya da görüş bildirmeden kaçınılıyorsa, görüş bildirilmesine yol açan neden açıklanmalıdır. Genel bir görüş bildirilmediğinde bunun nedenleri raporda gösterilmelidir. Mali tablolarla denetçinin isminin ilişkisi olduğu her durumda, denetim raporunda denetçinin yaptığı çalışmanın niteliği ve eğer varsa aldığı sorumluluğun derecesi belirtilmelidir.

Yukarıda belirtilen standartlar ve gruplandırma çok az değişikliklerle diğer ülkelerde de kabul edilmiştir. Bu standartlar aşağıda ana hatları ile kısaca incelenmiştir.

a. Genel Standartlar

Genel standartlar, denetim uzmanının görevini gerektiği biçimde yerine getirebilmesi için ön koşul olan kişisel özellikleri ve denetimin geçerli olabilmesi için de uzmanlarda aranılan nitelikleri kapsar¹⁰¹. Amaç denetim uzmanının ve denetim mesleğinin saygınlığının korunmasıdır. Denetim uzmanlarının sahip olmaları gereken özellikler ve dikkat etmeleri gereken konular, genel standartlarda ve mesleki davranış kurallarında işlenmektedir¹⁰².

Genel kabul görmüş denetim standartlarında ele alınan uzmanlarla ilgili genel standartlar, Mesleki Eğitim ve Yeterlilik, Bağımsızlık, Mesleki özen maddelerinden oluşmaktadır.

i. Mesleki Eğitim ve Yeterlilik

Genel kabul görmüş denetim standartlarına göre denetim uzmanı denetimi ile görevlendirildiği ve sorumluluğunu aldığı işi yapabilecek eğitim ve mesleki yeterliliğe sahip olmalıdır. Yeterli eğitim ve deneyimi olmayan kimseler denetim yapamazlar¹⁰³.

Gerekli eğitim ve mesleki yeterlilik üniversitede edinilen bilgi ve meslekte edinilen deneyimin dışında, bağlı olduğu denetim kuruluşları tarafından belli dönemlerde gerçekleştirilen kurs, seminer ya da eğitim programı adı altındaki eğitim programları yolu ile de elde edilir. Bu amaçla, bir çok denetim şirketinde belli aralıklarla hizmet içi eğitim programları düzenlenir ve uzmanların bilgi edinmeleri ve teknik eğitimleri sağlanır.

¹⁰¹AICPA, Professional Standarts, AU, Section 210-02.

¹⁰²Uluslararası denetim kurallarına göre Mesleki Davranış Kuralları çalışmamızın ileriki kısmında incelenecektir.

¹⁰³AICPA, Professional Standarts, AU, Section 210-02.

Buna benzer eğitim programları, aynı zamanda da AICPA ve benzeri meslek örgütlerince çeşitli ülkelerde düzenlenmektedir. Uzmanlar için bu amaçla hazırlanan eğitim programlarına katılmak zorunludur. ABD'nde denetim uzmanları, her yıl belirli saat eğitim programına katıldıklarını belgelemek zorundadırlar.

Tüm uluslararası denetim kuruluşlarında da benzeri eğitim programının olması zorunludur. Böylelikle, mesleki gelişmeleri sürekli takip etmek, mesleki beceri ve kişisel niteliklerini bir üst kademe için hazırlamak uzmanların, kendi görevleri olduğu kadar, denetim kuruluşlarının da sorumluluğudur¹⁰⁴.

Denetim uzmanları, denetim faaliyetleri süresince astlarına görüş ve önerilerde bulunabilecek yeterliliğe sahip olmaları için, sürekli mesleki yayınları izlemeleri ve yeni çıkan yöntemleri bilmeli ve uygulanabilmelidir. Ancak yine de uzmanların mesleki standartlarına uygun çalışmaları, bilgi ve deneyimlerini arttırmaları ve verdikleri hizmetin kalitesini yükseltmeleri kendi sorumluluklarındadır.

ii. Bağımsızlık

İkinci genel standart, denetçilerin, görevleri sırasında denetlenen işletmelerin ortaklarının veya yetkilerinin bir etkisi altında kalmaksızın bağımsız davranmalarını öngörür. Tarafsız ve dürüst davranma olarak tanımlanan bağımsızlık denetçilerin vazgeçemeyecekleri bir niteliktir¹⁰⁵. Denetim incelemesi, doğruluk ve dürüstlükten ayrılmaksızın ve denetlenen şirketin çıkarları doğrultusunda bir etki altında kalmaksızın yapılmalıdır.

Genel kabul görmüş denetim standartlarına göre bağımsızlığı gölgeleyebilecek konular aşağıda özetlenmektedir¹⁰⁶:

- Denetlenen şirketle veya sahipleri ile ortak olmak .
- Denetlenen şirketten maaş, borç veya diğer nedenlerle maddi fayda sağlamak.
- Dolaysız ya da dolaylı yoldan denetlenen şirketin hisse senedi, tahvil ve benzeri finansman araçlarına sahip olmak.
- Denetlenen şirketin ortak veya yöneticileri ile yakın akraba olmak.
- Denetlenen şirketten önemli sayılabilecek tutarda hediye almak veya özel bir indirimle herhangi bir pay almak.

Denetim uzmanı görünümü ve davranışlarıyla da bağımsızlığını kanıtlayabilmelidir. Aksi halde mali tabloları kullananlar denetçinin bağımsızlığını şüphe ile karşıladıkları durumda denetçinin bildirmiş olduğu denetim görüşü onlar için bir anlam

¹⁰⁴Denetim uzmanlarının gerekli mesleki yeterliliğe sahip olması ve uzman sayılması için uzmanlık sınavını geçmiş olmaları koşulu da bulunmaktadır.

¹⁰⁵Ersin GÜREDİN, Op. Cit., s. 28.

¹⁰⁶AICPA, Code of Professional Ethics, 101 ve SAS No:1.

taşımayacaktır¹⁰⁷. Bu nedenle denetim uzmanı gerçekte ve görünümü ile hangi nedenle olursa olsun, bağımsızlık ve tarafsızlık ile bağdaşmayacak davranışlardan kaçınmalıdır.

AICPA, bağımsızlığı "tarafsızlık ve bütünlük içinde hareket edebilme" olarak tanımlamaktadır¹⁰⁸.

Bütünlük, inceleme konusunun tam olarak ele alınması ile ilgilidir. Belli bir konu, hesap veya rakamın atlanarak denetim dışı bırakılması bütünlüğü ortadan kaldırır.

Tarafsızlık, her konuda herhangi bir taraf tutmaksızın davranabilme yeteneğidir. Böylelikle, bütünü kapsayan ve herhangi bir tarafı tutmaksızın yapılan inceleme bağımsız sayılır.

Denetimde yetkili kişilerin denetlenen şirketin sahiplerinden, yöneticilerinden ve şirket alacaklılarından bağımsız olması gerektiği gibi, denetim raporunun (devlet sektörü dahil) diğer kullanıcılarından da bağımsız olmalıdır.

iii. Mesleki Özen

Genel kabul görmüş denetim standartlarına göre, denetim incelemesi sırasında ve denetim raporu hazırlanırken denetim uzmanı gerekli dikkat, özen ve titizliği göstermek zorundadır.

Dış denetçi, ne kadar genel ve mesleki eğitim, yetenek ve deneyim sahibi ve ne kadar bağımsız olursa olsun, denetim çalışmalarında mesleğinin gerektirdiği özeni göstermezse, dış denetimden başarılı bir sonuç alınamaz. Yanılığa yol açabilecek her türlü tutum ve davranıştan kaçınması ve iyi niyet ve bütünlük ile en fazla özeni göstermesi gerekmektedir¹⁰⁹.

Genel kabul görmüş denetim standartları ile ilgili olarak dış denetçinin sadece teknik açıdan yeterli ve bağımsız olması denetimin genel standartlara uygunluğunun sağlanması bakımından yeterli değildir. Denetim kararları dış denetçi tarafından dikkatli, özenli ve titiz bir biçimde verilmeli ve denetlenen şirketle ilgili konular önemlilik kavramına göre ele alınmalıdır. Mesleki özenin gösterilmesi dış denetim standartlarına eksiksiz uyumuyla mümkün olur.

b. Çalışma Sahası Standartları

¹⁰⁷Michael FIRTH, "Perceptions of Auditor Independence and Official Ethical Guidelines", *The Accounting Review*, Vol. LV, No:3, July 1980, s. 452.

¹⁰⁸AICPA, Code of Professional Ethics, Rule 101 ve SAS No: 1-4.

¹⁰⁹AICPA, Professional Standards, AU, Section 230 01-04.

Çalışma sahası standartları dış denetçi tarafından denetim çalışmaları sırasında izlenecek yöntemleri gösterir. Denetimin ne şekilde, hangi önceliklerde ve hangi yöntemlerle yapılacağını çalışma sahası standartları belirler. Bu standartlar, planlama ve gözetim, iç kontrol sisteminin incelenmesi ve kanıt toplamaya ilişkin standartlardan oluşur.

i. Planlama ve Gözetim

Çalışma sahası standartlarından birincisi denetim çalışmasının en iyi bir şekilde planlanmasını ve varsa yardımcı denetçilere iyi bir şekilde nezaret edilmesini öngörmektedir¹¹⁰.

Dış denetimde hangi konuların ele alınacağı, ele alınacak konulardan hangilerine öncelik verileceği, işlerin hangi zamanlarda bitirileceği, kaç kişilik grupla denetimin yürütüleceği ve çalışma grubuna alınacak elemanların taşımaları gereken niteliklerin incelenmesi planlama aşamasında yapılır. Genel kabul görmüş denetim standartlarında planlama ve zamanlama dış denetimin sağlıklı ve doğru yapılabilmesinin ön koşuldur.

Uluslararası denetim kurallarına göre ise, dış denetçi dış denetimin kapsam ve uygulaması için genel bir plan hazırlamalı ve denetim türleri, çeşitleri ve zamanlamasını gösteren bir de denetim programı yapmalıdır¹¹¹.

İçinde bulunan durumun değişmesi halinde veya olağanüstü durumlarda, genel plan ve denetim programı değişebilir.

Genel kabul görmüş denetim standartlarına göre dış denetimde planlama insan gücü planlamasını da kapsar. Önceden belirlenen yardımcılardan çalışmalarının yönlendirilmesi ve kontrolü zorunludur. Dış denetimde çalışacak dış denetçinin, denetlenecek şirketin yapısına ve içinde bulunduğu sanayi kolunun özelliklerine uygun ve bu konularda deneyim sahibi olanlar arasından seçilmesi de planlama evresinde gerçekleştirilir.

Denetim planlamasında çalışanın verimliliğinin artması yanısıra, denetim elemanlarının becerilerinin artırılması yolu ile de denetimin kalitesinin artırılması amaçlanır.

ii. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi

Bir işletmede etkin bir muhasebe kontrol sisteminin bulunması yayınlanan mali tabloların doğruluk ve güvenilirlik derecesini artırır. Etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı mali tabloların hatalı olma riskini azaltır¹¹². Denetim riskinin az olması ise

¹¹⁰Ersin GÜREDİN, Op. Cit., s. 29.

¹¹¹International Federation of Accountants *International Auditing Guidelines*. Section 403.

¹¹²Ibid. Section, 404.

denetim görüşüncülaşmada gerekli olacak denetim işlemlerinin sayı ve kapsamının daralmasına neden olur¹¹³.

Genel kabul görmüş denetim standartları iç kontrolü aşağıdaki biçimde tanımlanmaktadır¹¹⁴.

"İç kontrol, bir şirketin varlıklarını koruma altına almak, muhasebe kayıtlarının doğruluk ve güvenilirliğini kontrol etmek ve işlevsel verimliliğe ve yönetim politikalara uygunluk" sağlamak amacıyla geliştirilen yöntem,önlem ve örgütlenmelerdir."

İç kontrolün amaçlarını aşağıdaki başlıklar altında sıralamak mümkündür¹¹⁵.

- İşlemleri, yönetimin genel ve özel olarak belirlendiği yetkiler çerçevesinde yürütmek,
- İşlemlerin genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun olarak kaydedilmesini sağlamak,
- Aktifler üzerinde tasarruf hakkının belirlenmesi,
- Aktiflerin durumunu açıklayan belgelerin, mevcut aktiflerle belli aralıklarla karşılaştırmak ve varsa farklılıklar için gerekli önlemleri almak.

Yukarıda amaçlarını kısaca açıkladığımız iç kontrol sisteminin incelenmesi, sistemin işleyişi incelenerek etkinliğinin belirlenmesine olanak sağlar. Yine, uygun bir denetim görüşüne ulaşmada uygulanacak denetim işlemlerinin kapsam ve ayrımı derecesinin belirlenmesi sağlanır¹¹⁶. Denetim faaliyetlerinde iç kontrol sisteminin önemi, denetimde her kaydın yüzde yüz incelenmesinin bırakıldığı tarihlerden itibaren önemle üzerinde durulan bir konudur ve denetim faaliyetlerinde dikkatle uygulanır.

iii. Kanıt Toplama

Çalışma sahası standartlarının üçüncüsü bir denetim görüşüne ulaşmadan önce, bu görüşü destekleyecek uygun kanıtların toplanmasını öngörmektedir. Denetçinin toplayacağı denetim kanıtlarının miktarı, işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğine, denetlenen hesabın veya hesap gruplarının niteliklerine ve de genel olarak denetlenen müşterinin durumuna göre belirlenir.

¹¹³Ersin GÜREDİN, Op.Cit., s. 30.

¹¹⁴AICPA, Professional Standarts, AU Section 320-9.

¹¹⁵Celal KEPEKÇİ, Op. Cit., s. 18-22.

¹¹⁶Ersin GÜREDİN, Op.Cit. s. 90-91.

Denetim kanıtları genelde gözlem, araştırma, soruşturma, inceleme ve uygunluk sağlama yöntemleri ile toplanır. Denetim kanıtları değişik kaynaklardan değişik yöntemlerle toplanır. Toplanan kanıtlar birer bilgi kaynağıdır ve denetim sonrasında oluşturulacak görüş bu bilgiler yardımıyla oluşur.

Uluslararası denetim standartlarına göre denetim kanıtları iki grupta toplanır¹¹⁷. Bunlar "Temel Olan Kanıtlar" ve "Destekleyici Kanıtlar"dır. Temel olan kanıtlar muhasebe kayıt ve belgelerinden elde edilecek tüm kanıtları kapsar. Bunlar dış denetçi açısından kanıt olarak gereklidir. Ancak sadece bu kanıtlar yeterli olmayabilir. Dış denetimde amaç, destekleyici kanıtlarla birlikte yeterli kanıt toplayarak görüş oluşturabilmektir.

Dış denetçilerin, topladıkları kanıtları bir kâğıda dökerek inceleme ve çalışma dosyası oluşturmaları zorunludur. Uluslararası denetim kurallarına göre dış denetçi kanıt niteliğindeki, önemli kayıtları tutmak ve saklamak suretiyle denetimin temel ilkelerine uygun yapıldığını kanıtlamak zorundadır¹¹⁸.

C. Raporlama Standartları

Raporlama standartları, dış denetim sonucunda verilen görüşün açıklandığı raporların kapsam ve düzenlemeleriyle ilgili standartlardır. Genel kabul görmüş on denetim standartlarından dördü denetim raporu konusunu içermektedir. Raporlama standartlarının amacı, denetim raporları kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu bilgileri yeterli ölçüde, açık ve kesin olarak belirli bir sistematik içerisinde sunulmasını sağlamaktır. Denetim raporları, işletmeyle ilgili kuruluşlara ve kişilere işletme faaliyetlerine ilişkin bilgileri kamuyu aydınlatma ilkesine göre sağlarlar. Bu nedenle raporlama standartlarının, genel standartlar ile çalışma sahası standartlarına oranla çok daha kesin ve özel olmaları zorunludur¹¹⁹.

i. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkesine Uygunluk

Raporlama standartlarının birincisi, yayınlanmış mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile uyum içinde hazırlanmış olduğunun açıkça belirtilmesini öngörür¹²⁰.

Dış denetçi, inceleme yaptığı şirketin kayıtlarının tutulması ve mali tabloların hazırlanması sırasında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyulup, uyulmadığını araştırmak, incelemek ve görüşünü bildirirken bu ilkelere uygunluğun var olup olmadığını açık olarak denetim raporunda belirtmek zorundadır¹²¹. Bu nedenle dış denetçinin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini çok iyi bilmesi ve özümlemesi

¹¹⁷International Federation of Accountants, "International Auditing Guidelines, Section 8-18.

¹¹⁸Ibid , Section, 9.

¹¹⁹Ersin GÜREDİN, Op. Cit., s. 34.

¹²⁰Arthur W. HOLMES and David C. BURNS, Auditing: Standarts and Procedures, Richard D.Irwin Inc. Homewood, Illinois, 1979, s. 10.

¹²¹AICPA, Professional Standarts, AU Section 410. 01.

gereklidir. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine işletmelerce uyulduğu durumlarda, denetim raporunda ilkelere uyulduğu açıkça belirtilir. Aksi durumda ise, denetim raporunda bu ilkelere uyulmama durumları ve nedenleri açıklanır ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyulmadığı da ayrıca açık olarak belirtilir.

Dış denetçi, mali tabloların, işletmenin mali durumunu ve mali durumundaki değişiklikler ve faaliyetlerle ilgili sonuçları doğru ve dürüst bir biçimde sunduğu konusunda bir görüş bildirmektedir. Bu nedenle işletme tarafından yayınlanan mali tabloların, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığının ve uygun değilse hangi ilkelere uygun olduğunun açıkça denetim raporunda yer alması zorunludur¹²².

ii. Uygulamalarda Süreklilik

Raporlama standartlarından ikincisi, süreklilik ilkesi ile ilgilidir. Muhasebe ilkelerinin uygulanmasında iki veya daha fazla muhasebe dönemleri arasında süreklilik olup olmadığı dış denetçi tarafından araştırılmasını öngörür.

Uygulamalarda süreklilik ilkesinin amacı, birbirlerini izleyen muhasebe dönemleri arasında mali tabloların karşılaştırılabilirliğini sağlamaktır. Dönemler arasındaki farklılıklar, muhasebe ilkelerinde ve uygulamalarında olduğu gibi bunların uygulanış yöntemlerinde de olabilir. Farklılık varsa ve karşılaştırma bunlardan dolayı önemli ölçüde etkileniyorsa, dış denetçi farklılıkları ve sonuçlarını denetim raporunda açıklamalıdır¹²³.

iii. Yeterli Açıklama

Mali tablolar, çeşitli gruplara alacakları ekonomik kararlar için gerekli olan geçerli bilgiler sunarlar. Mali tablolar kullanıcıların işletmeyle ilgili karar almalarına temel oluşturdukları için, kullanıcıların mali tabloları anlamalarına olanak sağlayacak şekilde hazırlanmalı ve yeterli bilgiyi içermelidir.

Bu bilgilerin kimler tarafından kullanılacağı ve hangi tür ekonomik kararlara dayanak olacakları dış denetçi tarafından bilinemez. Bu nedenle, mali tablolar, mümkün olduğu kadar çok sayıda kullanıcıya hitap edebilecek nitelikte geniş amaçlı olarak düzenlenmelidir.

Genel kabul görmüş denetim standartlarına göre, dış denetçi, kendi onayı ile verdiği mali tablolarda belirtilenlerin sayısal doğruluğundan, tablolarda kullanılan terimlerden, form ve sınıflandırmalardan ve parantez içi veya notlar şeklinde belirtilen konuların yeterliliğinden ve doğruluğundan sorumludur¹²⁴.

¹²²Paul RESENFIED ve Leonard LORENSEN, "Defining The Responsibilities of An Independent Auditor is A Prerequisite to Clarifying The Auditor's Report", *The Journal of Accountancy*, September, 1974, s. 82.

¹²³AICPA, Professional Standarts, AU Section 420 01-03.

¹²⁴AICPA, Professional Standarts, AU Section 430 01-04.

Dış denetim incelemesi mali tabloların incelemesini kapsadığı için mali tabloların ayrılmaz bir bütünü olan dipnot ve diğer açıklamalar da bu incelemenin kapsamı içerisinde yer alır. Genel kabul görmüş denetim standartlarına göre, açıklamalarında denetlenmiş olduğu denetim raporunda belirtilir. Açıklayıcı notlarda gereğinden fazla bilgilerin bulunması da mali tablo kullanıcılarının önemli bilgileri gözden kaçırmalarına neden olur. Bu nedenle, mali tablolarda gereksiz bilgilerin bulunması, bu ilkenin amacına ulaşmasını olumsuz yönde etkiler.

iv. Görüş Belirtilmesi

Dış denetçi incelemeleri sonucunda ulaştığı görüşü denetim raporunda açıklar. Açıklanan görüş olumlu ya da olumsuz olabilir. Ancak olumsuz ise, nedenlerinin raporunda açıklanması gerekir.

Genel kabul görmüş denetim standartlarına göre, dış denetçi görüşünü bildirmek zorundadır¹²⁵.

Dış denetçi denetlediği mali tablolarda, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyulduğunu, tüm gerekli bilgilerin tam açıklama kuralına göre uygun biçimde belirtildiğini ve süreklilik ilkesine uyulduğunu, önemli aksaklık ve düzensizliklerin bulunmadığını, olumlu bir denetim görüşü bildirmek yolu ile açıklar. Mali tablolarda önemli hataların, aksaklıkların ve düzensizliklerin bulunduğu durumlarda ise, olumlu bir görüş bildirmez. Dış denetçi aksaklık ve düzensizliklerin niteliğine, kapsamına ve önemine göre şartlı denetim görüşü veya olumsuz denetim görüşü bildirir veya bir görüş bildirmekten kaçınır.

d. Mesleki Davranış Kuralları

AICPA tarafından yayınlanan Mesleki Davranış Kuralları genel kabul görmüş denetim standartlarına uymayı zorunlu kılmıştır¹²⁶. Mesleki davranış kurullarında amaç, denetim hizmetine ve kalitesine ilgili çevrelerin güvenini sağlamak ve denetim mesleğini saygın duruma getirmektir.

Genel kabul görmüş denetim standartlarında mesleki davranış kuralları üç bölümden oluşmaktadır. Bu bölümlerden birinci bölüm temel kavramları, ikinci bölüm uzmanın uyması gereken kuralları ve üçüncü bölüm ise kuralların yorumunu kapsamaktadır¹²⁷.

Genel kabul görmüş denetim standartlarında mesleki davranış kurallarının ilk iki kavramı, aynı zamanda genel kabul görmüş denetim standartlarının genel standartları

¹²⁵AICPA, Professional Standarts, AU Section 504 01-04.

¹²⁶AICPA, Code of Professional Ethics, Rule 202.

¹²⁷Walter G. KELL, Willam C. BOYNTON, Richard E.ZIEGER. *Modern Auditing*. Fourth Edition, Wiley Inc. New York., 1991, s. 721-744.

kapsamı içerisinde değerlendirilebilir. Bu iki kavramı çalışmamızın önceki bölümlerinde incelemeye çalışmıştık¹²⁸. Diğer üç kavram ise sırasıyla aşağıda incelenecektir.

i. Denetlenen Şirkete Karşı Sorumluluklar

Denetçi, denetim faaliyeti ile ilgili çevrelere karşı olan sorumluluklarının yanısıra, denetlediği şirkete karşı da objektif olmalı ve en iyi hizmet vermeye çalışmalıdır. Dış denetçi, denetlediği işletmenin çıkarını, kendisinin diğer çevrelere karşı olan sorumluluklarının üzerinde tutmaksızın ve denetlediği işletmeye ait bilgilerin gizliliğine bağlı kalmak yoluyla korumalıdır. Dış denetçi, denetlediği işletmeye karşı dürüst olmalı ve görevini kabul ederken anlaşılması olanaksız olan bir durumda işi bırakmayı göze alarak denetim görevini kabul etmelidir.

Genel kabul görmüş denetim standartlarında dış denetçilerin denetlenen işletmenin durumu ve faaliyetleri hakkında denetim sırasında veya sonrasında elde ettikleri bilgileri üçüncü şahıslara da vermeleri ve açıklamaları yasaklanmıştır¹²⁹. Ancak yasal zorunluluk karşısında bazı açıklamaların yapılmasına izin verilmiştir¹³⁰.

Özellikle, hisse senetleri borsada işlem gören işletmelere ait bilgiler gizli bilgiler olarak nitelendirilir¹³¹.

Bilgi verilmemesi ve gizlilik kuralı, mali tabloların kullanıcılarına yeterince bilgi verilmemesi ve açıklama yapılmaması anlamında değerlendirilmemelidir. Gizlilik ilkesinin, gizli bilginin kişisel çıkarlar amacıyla kullanılmaması ile ilgilidir.

Dış denetçi, denetim sözleşmesi yaparken anlaşmazlık durumunda görevden çekilmesi gerektiğini gözönünde bulundurarak hareket etmelidir ve denetim sözleşmesini

¹²⁸Mesleki Davranış Kurallarının başlıca kavramları şunlardır :

1. Bağımsızlık, bütünlük ve tarafsızlık,
2. Mesleki beceri ve teknik standartlar,
3. Denetlenen şirkete karşı sorumluluklar,
4. Diğer denetim şirketlerine karşı sorumluluklar ve
5. Diğer sorumluluklardır.

¹²⁹AICPA, Code of Professional Ethics, Rule 201.

¹³⁰AICPA, Code of professional Ethics, Rule 301.

- Dış denetçinin açıklamada bulunabileceği haller şunlardır;
- Denetlenen işletmenin açıklama için yazılı yetki verdiği durumlarda,
 - Mesleki Sorumluluklar çerçevesinde
 - Kanuni sorumluluklar çerçevesinde ve yargı organlarının önünde

¹³¹Denetim sırasında elde edilen bilgi dışarıya verildiği tamdirde gizli (içerden) bilgi ticareti (Insider Trading) kapsamına girer ve cezai sorumlulukları da beraberinde getirir. Dış denetçinin denetimini yaptığı şirketin hisse senedini borsada doğrudan veya dolaylı olarak satın alması ve elinde tutması da yasaktır. Aynı sorumluluk şirket yöneticileri için de geçerlidir. Fazla bilgi için bakınız : Coopers and Lybrant, Manual of Auditing, 1981, 254-257.

yaparken kendisinin kamuoyuna karşı sorumluluğunun, kısa dönemli çıkarlarından daha önde geldiğine dikkat etmelidir.

Genel kabul görmüş denetim standartlarına göre, denetim ücretinin yaklaşık tutarı da denetim sözleşmesi yapılmadan önce saptanmalıdır¹³².

Denetim ücretinin denetim sonucuna bağlı olarak belirlenmesi yasaktır ve bu konu denetçinin bağımsızlığını ortadan kaldıracabileceği için çok önemlidir. Denetçi, isteyeceği ücretin belirlenmesinde, aldığı sorumluluğu, gerekli zaman ve insan gücü ihtiyacını gözönünde tutarak hareket etmelidir.

ii. Diğer Denetim Kurumlarına Karşı Sorumluluklar

Denetim hizmeti, tüm denetçilerin veya denetim kurumlarının kendi başlarına verdikleri hizmetin sonucunda ortaya çıkar. Bu nedenle, her kesim kendisine düşen özen ve dikkati göstermek zorundadır. Denetim kurumlarının kendisinden hizmet istenen bir konuda gerekli deneyimi veya yeterli kadrosu olmaması durumunda, denetim hizmetini verebilmek amacıyla, diğer denetim kurumlarından yardım isteyebilir veya kendi görevini sözkonusu bu kurumlara devredebilir¹³³.

Denetim kurumları arasında mesleki dayanışma, denetim mesleğinin daha ileriye götürülebilmesi için şarttır. Bu nedenle, her ne kadar denetim kurumları kendilerinden istenilen denetim hizmetlerini, isteyen her işletmeye sunmakta serbest olsalar bile, işletme daha önce diğer bir denetim kurumundan hizmet alıyorsa, yeni denetim kurumu hizmet sözleşmesi yapmadan önce eski denetim kurumunu arayarak konuyu bildirmelidir.

Konsolide mali tabloların denetiminde, konsolide mali tabloların kapsamına giren işletmelerin bazılarının denetimi, konsolide mali tabloların denetimini yapan denetim kurumunun dışındaki bir denetim kurum tarafından yapılabilir. Böyle durumlarda, konsolide mali tabloları denetleyen kurum, kendi denetim hizmetini gerçekleştirebilmek için diğer işletmeleri de kendisi denetlemek isteyebilir veya diğer denetim kurumlarının yapmış olduğu denetim çalışmalarını kendi görüşünü oluşturmak için kullanmak, görüş oluşturmada sorumluluğu ortadan kaldırmaz¹³⁴.

iii. Diğer Sorumluluklar

Genel kabul görmüş denetim standartları denetim mesleğine karşı olan güven ve saygınlığı sarsabilecek her türlü tutum ve davranışlardan kaçınılmasını öngörür. Bu amaçla denetim kurumları arasında reklam ve komisyon yasakları getirilmiş ancak, reklam yasağı 1978 yılından sonra kaldırılmıştır¹³⁵.

¹³²Code of Professional Ethics, Rule 302.

¹³³AICPA, Code of Professional Ethics, Rule 201-02.

¹³⁴AICPA, Code of Professional Ethics, Rule 501 ve International Federation of Accountants, *International Auditing Guidelines*, Section 51, 1988

¹³⁵Güldeñ TÜRKÖAN, Op.Cit., s. 123.

Denetim kurumlarının, denetim yapmak veya başka bir hizmet sunmak üzere kendisine gelen bir işletme için herhangi bir kimseye ya da kuruluşa komisyon vermesi yasaktır. Aynı zamanda yine genel kabul görmüş denetim standartlarına göre denetim kurumlarının, denetimini veya başka bir hizmet vermeyi üstlendiği bir işletmeyi diğer bir denetim kurumuna devretmeleri durumunda komisyon olmalarını da yasaklamıştır¹³⁶. Komisyon verilmesini önlemekten amaç, üçüncü kişiler tarafından haksız bir şekilde propaganda yolu ile denetim bağlantısı yapma olasılıklarını ortadan kaldırmaktadır. Yine komisyon alınmaması önlemekteki amaç ise, denetim görevini görev alan denetim şirketinin gözetimi ve ön çalışması olmaksızın diğer bir denetim şirketine devredilmesini önlemektir.

2. Türkiye'de Uygulanan Bağımsız Dış Denetim Standartlarının Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları ile Karşılaştırılması

Ülkemizde bağımsız dış denetim uygulaması ile ilgili olarak yapılan ilk uygulamanın, 1987 yılında Bankalar Kanununun ilgili hükümleri uyarınca, Devlet Bakanlığı ve Başbakanlık Yardımcılığı'nın çıkarmış olduğu tebliğ ile başlatılmış olduğu çalışmamızın bundan önceki kısmında belirtilmiştir¹³⁷. Ancak yine aynı yılın sonlarına doğru Sermaye Piyasası Kurulu, aynı yönde çalışmalarda bulunmuş ve sadece bankaların dış denetimi ile ilgili olan bağımsız dış denetim uygulamalarının kapsamı daha da genişletilerek SPK'nun kapsamına giren şirketlerin de bağımsız dış denetimini öngören uygulamayı başlatmıştır. SPK tarafından bağımsız dış denetim uygulamasının kapsamını, ilke ve esaslarını içeren tebliğler yayınlanmış ve işletmelerde yasal olarak bağımsız dış denetim uygulaması başlatılmıştır¹³⁸.

Bu kısmında SPK tarafından ülkemiz için belirlenen bağımsız dış denetim uygulamasının ilke ve esasları uluslararası bağımsız dış denetim standartları ve Avrupa Topluluğu'nun yayınlamış olduğu direktiflerle karşılaştırması, Uluslararası genel kabul görmüş denetim standartlarındaki sıra izlenerek yapılmaya çalışılmıştır.

a. Genel Standartlar

Genel kabul görmüş denetim standartlarında ele alınan dış denetçilerle ilgili standartlar; 1. Mesleki Eğitim ve Yeterlilik, 2. Bağımsızlık 3. Mesleki özen biçiminde üç maddeden oluşmasına karşın, SPK'nun tebliğinde, bağımsız denetim kuruluşları ve

¹³⁶AICPA, Code of Professional Ethics, Rule 503.

¹³⁷Bakınız; Dip Not: 89 ve 90.

¹³⁸SPK tarafından çıkarılan tebliğ veya yönetmelikler tarih sırasıyla şöyledir; Sermaye Piyasası Kurulu, Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkındaki Yönetmelik, Resmi Gazete, 13 Aralık 1987, s. 9-13.

Sermaye Piyasası Kurulu, Bağımsız Denetleme Kuruluşları ve Denetçilerine İlişkin Genel Esaslar Hakkında Tebliğ, Seri:X, No:3 Resmi Gazete 18 Haziran 1988, s. 2-12. Sermaye Piyasası Kurulu, Bağımsız Denetleme Çalışması ve Raporlanmasının İlke ve Kuralları Hakkında Tebliğ, Seri:X, No:4, Resmi Gazete, 18 Haziran 1988, s. 13-38.

Sermaye Piyasası Kurulu, Bağımsız Özel Denetleme Çalışması ve Raporlanmasının İlke ve Kuralları Hakkında Tebliğ, Seri:X, No:9, Resmi Gazete, 5 Mayıs 1989, s. 36-38.

denetçilerine ilişkin genel esaslar yedi ayrı madde halinde ve ilkeler olarak ele alınmıştır¹³⁹.

SPK'nun bağımsız denetim kuruluşları ve denetçilerine ilişkin kabul ettiği genel esaslara ilişkin ilkeler şunlardır :

- i. Mesleki Yeterlik İlkesi (Madde 3),
- ii. Mesleki Yeterliğin Sağlanması ve Geliştirilmesi (Madde 4),
- iii. Hizmet İçi Eğitim ve Refakat Çalışması (Madde 5),
- iv. Mesleki Deneyim (Madde 6),
- v. Bağımsızlık İlkesi (Madde 7),
- vi. Bağımsızlığı Ortadan Kaldıran Durumlar (Madde 8),
- vii. Mesleki Özen ve Titizlik İlkesi (Madde 9).

Yukarıdaki ilkeler incelendiğinde, SPK'nun belirlenmiş olduğu genel esaslara ilişkin ilkelerin gerçek anlamda genel kabul görmüş denetim standartlarından farklı olmadığı anlaşılmaktadır. İlk dört maddenin genel kabul görmüş denetim standartlarından mesleki eğitim ve yeterlilik ile, beşinci ve altıncı maddenin bağımsızlık standardı ile ve son maddenin de mesleki özen standardı ile ilgili olduğu gözlemlenmektedir.

SPK'na göre denetçilerin, lisans düzeyinde ve sonrasındaki eğitim ve öğretim ile mesleki deneyiminin bağımsız denetim yapacak düzeyde olmasını gerekli kılmıştır. Bu nedenle de mesleki yeterliliğin de mesleki yeterliliğin sağlanması ve geliştirilmesi ve hizmet içi eğitim ve refakat çalışması yapılması konusunda denetim kuruluşları sorumlu tutulmuşlardır¹⁴⁰.

Daha önce incelemiş olduğumuz genel standartlarda da mesleki eğitim ve yeterlik konusunda, aynı uygulamaların olduğunu görüyoruz. Gerek hizmet içi eğitim programları, gerekse meslekte yükselebilmek şartları benzer bir yapı göstermektedir¹⁴¹.

¹³⁹Sermaye Piyasası Kurulu, Seri:X, 3 Numaralı Tebliği.

¹⁴⁰SPK, hizmet içi eğitim ve refakat çalışması kapsamında, en az ikiyüz saat ve dört ay süre ile eğitim ve deneyimi olmayan kişiler için üç yıllık staj dönemi sonunda sınavı zorunlu tutmaktadır (SPK, Seri:X, 3 Nolu Tebliğ, Madde :5).

¹⁴¹SPK'nun Seri:x 3 Numaralı tebliğinde; ilk üç yıl staj bağımsız denetçi yardımcısı olarak çalışanların, bir üst seviyeye yükseldikleri takdirde, ilk üç yılı takip eden dönemde bağımsız denetçi yardımcısı olabilecekleri öngörülmektedir. Bağımsız denetçi yardımcıları beş yıllık deneyimden sonra ise bağımsız denetçi olabilmektedir. Bağımsız denetim kuruluşlarında yönetim kurulu üyesi, başkan, genel müdür ve genel müdür yardımcısı olarak çalışacak kişilerin ise en az on yıllık mesleki deneyime sahip olmaları şartı bulunmaktadır.

Denetçi ve denetçi yardımcılarının yetişmelerinde ilke olarak kendi gayret ve çabalarının esas olması SPK'nun düzenlemelerinde de önemle vurgulanmaktadır.

Gerek genel kabul görmüş denetim standartlarında, gerekse mesleki davranış kurallarında ayrı bir başlık altında incelenen bağımsızlık konusu SPK tarafından mesleki faaliyetlerin dürüst ve tarafsız şekilde yürütülmesini sağlayacak bir "anlayış ve davranış bütünü" olarak tanımlanmaktadır¹⁴².

SPK, denetimlerde bağımsızlığı ortadan kaldıran durumları ise şöyle düzenlemektedir¹⁴³.

- a) Denetim kuruluşu yetkililerinin ve bunların üçüncü dereceye kadar akrabalarının;
 - Müşteriden menfaat elde edilmesi veya bunlara menfaat vaadi verilmesi.
 - Müşteri ile dolaylı veya dolaysız ortaklık ilişkisine girilmesi.
 - Müşterinin işinde çalışması.
 - Müşteri ile borç, alacak ilişkisine girmesi.
- b) Geçmiş dönemlere ait denetim ücretinin müşteri tarafından ödenmemiş olması,
- c) Sonuca veya şarta bağlı ve piyasa ortalamasından farklı ücret tayin edilmiş olması.

SPK'nun bağımsızlık ile ilgili düzenlemeleri de genel kabul görmüş denetim standartları ile uygunluk göstermektedir. Ancak, burada, SPK tarafından bağımsızlığın ortadan kalkacağı nedenlerinden gösterilen "geçmiş dönemlere ait denetim ücretinin müşteri tarafından ödenmemiş olması" durumu, genel kabul görmüş denetim standartlarında bulunmamaktadır. Bu farkın Türkiye özelinde yerinde bir saptama olduğu görüşünü taşıyoruz.

Genel kabul görmüş denetim standartlarında "Mesleki Özen" olarak ele alınan konular, SPK'nun düzenlenmesinde "Mesleki Özen ve Titizlik" kapsamında ele alınmış ve mesleki özen ve titizliği "dikkatli ve basiretli bir denetçinin aynı koşullar altında ayrıntılara vereceği önem, göstereceği dikkat ve gayret" olarak tanımlamıştır¹⁴⁴. Düzenlemede, özen ve titizliğin minimum kıstasının denetim ilke ve kurallarına eksiksiz uyulması olduğu kabul edilmektedir. Gerek kapsam bakımından, gerekse ilkeler açısından mesleki özen konusunda SPK'nun düzenlemeleri, genel kabul görmüş denetim standartlarından farklı değildir.

b. Çalışma Sahası Standartları

SPK'nun düzenlemelerinde çalışma sahası standartları ile ilgili ilkeler ayrı bir tebliğ halinde belirlenmiştir¹⁴⁵.

¹⁴²Ibid, Madde 7.

¹⁴³Ibid, Madde 8.

¹⁴⁴Ibid, Madde: 9

¹⁴⁵Sermaye Piyasası Kurulu, Seri X, 4 Nolu tebliğ

Genel kabul görmüş denetim standartlarında Planlama ve Gözetim başlığı altında ele alınan konular; SPK düzenlemesinde,

- Denetlemenin planlaması,
- Denetleme raporu ve
- Gözetim

olarak üç başlık halinde ele alınmıştır. Düzenlemede planlamanın "işin mahiyeti, kapsamı ve zamanlamasının dikkate alınarak yapılacağı" belirtilmektedir¹⁴⁶. Denetim programı ise, yine ayrı bir başlık altında, "Denetleme planının izlenmesi ve koordinasyonu amaçlarıyla, denetim başlamadan önce yazılı bir denetim programının geliştirilmesi" biçiminde açıklanmıştır¹⁴⁷.

Planlama ve gözetim standartları konusunda yukarıda açıklanan SPK düzenlemesi, genel kabul görmüş denetim standartlarından çok uluslararası denetim kuralları ile daha uyumlu görülmektedir. Genel kabul görmüş denetim standartlarında, planlama kavramıyla birlikte programlama kavramına yer verilmemiş ve her iki kavram birlikte değerlendirilmiştir.

Yine, genel kabul görmüş denetim standartlarına göre, planlama insan gücü planlamasını ve çalışanların etkinliğinin gözlemlenmesini de kapsar. SPK'nun düzenlenmesinde de çalışanların ilişkileri ve sorumlulukları gözetim başlığı altında ele alınmış ve gözetimden amaç : "denetim ekibi elemanlarının faaliyet hakkında bilgilendirilmesi ve yönlendirilmesi, karşılaşılan en önemli sorunlardan zamanında bilgi sahibi olunması, yürütülen faaliyetlerin denetim dönemi içinde sık sık gözden geçirilmesi ve çalışmalarla ilgili olarak ortaya çıkan sorunların çözümlenmesi" olarak ifade edilmiştir¹⁴⁸. Böylelikle, düzenlemede planlama ve denetim çalışması sırasında gözetim zorunluluğu arasındaki ilgi gereğince kurulmuş ve uluslararası genel kabul görmüş denetim standartları ile paralellik sağlanmıştır.

Mali tabloların dış denetiminin temel aldığı en önemli faaliyetin denetlenen işletmenin iç kontrolünün işlerliği ve güvenilirliğinin araştırılması olduğuna çalışmamızın önceki kısımlarında işaret edilmiştir.

İç kontrol Sisteminin incelenmesi konusunda SPK düzenlemesinde "İşlerin düzenli ve etkin yürütülmesi, varlıkların, hata, hile ve usulsüzlüklerin önlenmesi ve belirlenmesi, muhasebe kayıtlarının doğru ve eksiksiz olması ve mali bilgilerin zamanında derlenmesi amacıyla işletmede uygulanan organizasyon planı ile bunlara ilişkin tüm yöntemler" iç kontrol faaliyetleri olarak tanımlanmaktadır¹⁴⁹. Böylelikle, SPK düzenlemesinde iç kontrol sistemi genel kabul görmüş denetim standartlarına ve uluslararası denetim kuralları doğrultusunda şirketlerin organizasyon planlarıyla bunlara ilişkin yöntemlere bağlanmıştır.

¹⁴⁶Ibid, Madde 7.

¹⁴⁷Ibid, Madde 8.

¹⁴⁸Ibid, Madde 9.

¹⁴⁹Ibid, Madde, 10.

Dış denetçinin görüşünün oluşmasında temel oluşturacak çalışma sahası standartlarının üçüncüsü kanıtların toplanmasıdır. Kanıtların yeterliliği konusunda SPK düzenlemesinde şu tanıma yer verilmektedir : "Kanıt miktarının yeterli olup olmadığının belirlenmesinde, inceleme konusu muhasebe kaleminin nitelik ve nicelik açısından nispi önemi, hatalı ve hileli olma riski, toplanacak kanıtların güvenilirliği ve elde etme maliyeti gibi hususlar gözönünde bulundurulur¹⁵⁰. Ancak elde edilmesi zorunlu kanıtlarda elde edilme maliyetinin gözönüne alınmayacağı da aynı maddede belirtilmiştir.

Anlam ve içerik bakımından, genel kabul görmüş denetim standartlarının kanıt toplama başlığı ile benzer nitelikte olan SPK düzenlemesinde, yine genel kabul görmüş denetim standartlarındaki bir yaklaşımla, işletme dışı kaynaklardan toplanan kanıtların işletme içinden sağlananlar, iç kontrol sisteminin etkin olduğu durumda toplanan kanıtların bu durum geçerli olmadığı zaman toplananlara, uygulanan denetim teknikleri sonucunda elde edilenlerin bu teknikler kullanılmadan elde edilenlere göre daha güvenilir olduğuna işaret edilmektedir.

C. Raporlama Standartları

Denetim faaliyetinin son aşamasını oluşturan, denetçinin görüşünü bildirdiği raporlama konusunda, SPK'nun düzenlemeleri;

- Raporlamanın Temel İlkeleri,
- Raporun Açıklama Bölümü,
- Görüş Bildirmekten Kaçınma,
- Denetleme Kuruluşunun Çekilmesi,
- Belirsizlikler ve Aykırılıklar,
- Bilanço ve Rapor Tarihinden Sonraki İşlemler ve
- Denetleme Raporunun kesinleşme başlıkları.

altında yapılmıştır¹⁵¹.

SPK'nun raporlama standartları ile ilgili düzenlemesinde, Raporlamanın Temel İlkeleri başlığında değinilen konular;

Genel kabul görmüş denetim standartlarından;

- Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk,
- Uygulamalarda Devamlılık,
- Yeterli Açıklama ve

¹⁵⁰Ibid, Madde 11.

¹⁵¹Ibid, Madde 18-24.

- Görüş Belirtilmesi standartları ile ilgili bulunmaktadır¹⁵² .

SPK düzenlemelerinde raporlamanın temel ilkeleri olarak ele alınan ilkeler, genel kabul görmüş denetim standartlarından, yukarıda saydığımız raporlama standartları ile aynı doğrultudadır.

SPK düzenlemesinde, denetimde genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğun yanısıra mali tablolar üzerinde "doğrudan veya dolaylı" etkisi olan veya olması olası her türlü mevzuat aykırılıklarının incelenmesi de amaçlanmaktadır. Yine, mali tabloların tam açıklama ilkesine aykırı bulunması durumunda da bu konunun denetim raporunda belirtilmesinin zorunlu olması SPK düzenlemelerinde de benimsenmiştir.

Genel kabul görmüş denetim standartlarının paralelinde, SPK tarafından yapılan düzenlemeyle de denetimin bir rapora bağlanmasını zorunlu kılmaktadır¹⁵³ .

d. Mesleki Davranış Kuralları

SPK düzenlemelerinde mesleki davranış kuralları adı altında bir düzenleme bulunmamakla birlikte, bu konuda genel kabul görmüş denetim standartlarında yer alan konular çeşitli başlıklar halinde düzenlenmiştir.

Genel kabul görmüş denetim standartlarında, denetçinin şirkete karşı sorumlulukları ayrı bir madde olarak ele alınmış olmasına karşın, SPK düzenlemelerinde bu konu ayrı bir madde olarak ele alınmamıştır. Ancak, mesleki yeterlilik ilkesinde, SPK, denetim kuruluşlarının "faaliyetleri süresince, nitelikli bir denetleme hizmeti sunmak ve müşterilerinin kendilerinden bu yükümlülüğü beklediğinin bilincinde olmak zorundadırlar" açıklamasına yer verilmektedir¹⁵⁴ . Görev kabulünde sorumluluk bölümünde de denetim kuruluşlarının "sahip bulunulan organizasyon, personel veya mesleki uzmanlıkları ile sonuçlandıramayacakları bir denetleme hizmetini" üstlenmeleri yasaklanmıştır. Görüşümüze göre, SPK'nun bu düzenlemesi, genel kabul görmüş mesleki davranış kurallarına benzer bir düzenlemedir.

SPK düzenlemelerinde, genel kabul görmüş mesleki davranış kuralları ile ilgili standartlarında olduğu gibi, denetim faaliyeti esnasında öğrenilen gizli bilgilerin kendilerinin veya üçüncü kişilerin çıkarları doğrultusunda kullanılması yasaklanmaktadır¹⁵⁵ .

Yine, benzer bir yaklaşımla, SPK tarafından denetim kuruluşları arasında, "Karşılıklı İlişkiler ve Haksız Rekabet" başlığı altında denetim faaliyetlerinin niteliğini

¹⁵²Ibid, Madde 17.

¹⁵³Sermaye Piyasası Kurulu, Sermaye Piyasasında Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik, *Resmî Gazete*, 13 Aralık 1987, Madde 5.

¹⁵⁴Sermaye Piyasası Kurulu, Seri: X, 3Nolu Tebliğ, Madde : 3.

¹⁵⁵Ibid, Madde 10.

herhangi bir biçimde olumsuz yönde etkileyebilecek veya meslektaşlarına zarar verebilecek tarzda ve ölçüde rekabete girme yasağı getirilmiştir¹⁵⁶.

Ancak, SPK "bir denetleme kuruluşunun başka bir denetleme kuruluşu ile denetleme ilişkisi devam eden bir ortaklığın veya yardımcı kuruluşun denetleme hizmet talebini kabul edemez" şeklinde kısıtlayıcı bir madde getirmiştir. Denetim incelemesi süresi içinde denetim şirketi değiştirmek yasaklanmıştır. Ancak konsolide mali tablolarda yer alan mali tabloların denetimlerini değişik denetim kuruluşları yapabilirler¹⁵⁷.

Ayrıca SPK tarafından denetim kuruluşlarına getirilen her türlü ticari faaliyet yasağının, genel kabul görmüş denetim standartları ile uyumlu olduğu görülmektedir¹⁵⁸.

SPK düzenlemelerinde, denetim kuruluşlarına iş alma konusunda mesleki kurallara aykırı davranışlarda bulunamayacakları belirtilmiş olmakla beraber, komisyon verilmesi veya alınması konusunda bir düzenleme yapılmamıştır. Ancak, denetim kuruluşları, tanıtıcı bilgiler içeren broşürler, kendileri veya müşterileri için eleman arama ilanları, bilimsel nitelikte yayınlar, seminer ve konferans gibi toplantılara katılmak ve ders vermek gibi dar kapsamlı bir reklam serbestliği'ne sahiptirler. Bu konuların dışında denetim kuruluşlarının iş elde etmek için dolaylı ve dolaysız reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunmaları yasaklanmıştır¹⁵⁹.

e. Avrupa Topluluğu Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye Uygulaması

Avrupa Topluluğu' na dahil ülkelerde muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılması amacı ile topluluk tarafından yayınlanmış dördüncü, yedinci ve sekizinci muhasebe direktiflerinin kapsamını çalışmamızın önceki bölümlerinde açıklamaya çalışmıştık.

Bu direktiflerden sekizinci direktif, Avrupa Topluluğu ülkelerinde bağımsız denetim ilkelerine ve hukukuna bir standartlaştırma getirmeyi amaçlamaktadır. Denetçi ve denetim kurumlarının belirlendiği sekizinci direktifte denetçiler ve denetim kurumları ile ilgili getirilen düzenlemeler aşağıdaki biçimdedir¹⁶⁰.

Bu direktifte, ülkemizde de SPK düzenlemelerinde olduğu gibi, denetçiler özel veya tüzel kişilerden olabilmektedir. Yine bu şahıs veya kurumların bağımsız denetim faaliyetinde bulunabilmeleri için yetki belgeleri almış olmaları zorunlu kılınmıştır¹⁶¹. Ayrıca, gerek AT ve gerek Türkiye'de mesleki yeterlilik için öngörülen sınavların üniversite sonrası düzeyde olması benzerlik göstermektedir¹⁶².

¹⁵⁶Ibid, Madde 12.

¹⁵⁷Ibid, Madde:12.

¹⁵⁸Ibid, Madde : 13.

¹⁵⁹Ibid, Madde : 11

¹⁶⁰Alparslan PEKER, Op.Cit., s. 5: Daha fazla bilgi için bakınız : Yüksel KOÇ YALKIN, Nalan AKDOĞAN, Op. Cit., s. 37-47.

¹⁶¹Direktif No. 84/253/EEC, Tarih 13 Haziran 1984 Madde:1.

¹⁶²Ibid, Madde: 6.

AT ' nun yayınlamış olduğu sekizinci direktifte asıl amacın, topluluk üyesi ülkelerin denetim standartlarını, genel kabul görmüş denetim standartlarına uyumlaştırmak olduğunu söyleyebiliriz. Şöyle ki sekizinci direktifte kabul edilen tüm ilkeler, uluslararası genel kabul görmüş denetim standartları ile paralellik göstermektedir. Asıl sorun üye ülkelerin bu standartlara uyumu konusundadır. Genel kabul görmüş denetim standartlarının, tüm topluluk üyelerinde benimsenmesi de ancak AT 'nun yaptırım gücüyle sağlanacaktır.

SONUÇ

Günümüzde ekonomik yaşamın artan faaliyetleri, yoğunlaşan ve karmaşıklaşan işletme kayıtlarını, işletme ilgilileri ve toplum adına değerlendiren bağımsız dış denetim mesleğini ön plana çıkarmıştır. Konusunda uzman, tarafsız ve toplumun güvenini kazanmış meslek mensuplarının varlığı ile bağımsız dış denetimin etkinliği gerçekleştirilmiştir.

Özellikle gelişmekte olan ülkelerde, sermaye birikiminin sağlanması ve kaynakların etkin bir biçimde kullanılması ekonominin temel sorununu oluşturur. Toplumsal yaşamda ihtiyaç duyulan kaynakların arz ve talep edildikleri yerler ise sermaye piyasalarıdır. Etkin bir sermaye piyasasının varlığı, ekonomide kaynakların rasyonel kullanılmasında önemli bir unsurdur. Sermaye piyasasının etkinliğinin sağlanması da ancak bu piyasanın güvenilir olmasına bağlıdır.

Sermaye piyasasında kaynak sağlayan işletmelerin talepleri, ellerindeki tüketim fazlası fonlarını bu piyasaya arz eden küçük tasarruf sahipleri tarafından karşılanır.

Tasarruflarını sermaye piyasasına arz eden tasarruf sahiplerinin ihtiyaç duyacakları bilgilerin, doğru ve güvenilir bir biçimde elde edilmesinin sağlanması görevi de doğal olarak sermaye piyasasına düşmektedir. Sermaye piyasası bu amaca yönelik görevini başarılı bir biçimde yerine getirdiği sürece, piyasanın etkin olarak işlevini yerine getirmesi de gerçekleşir.

Sermaye Piyasalarında ön koşul olan güven unsurunun oluşması amacıyla, işletmelerin mali durumlarını gösteren bilgilerin doğru ve gerçeğe uygun olarak açıklanması gerekir. Bu nedenle, işletmelerin mali durumlarını gösteren ve kamuya açıkladıkları mali tablolarındaki bilgilerin, işletmeden bağımsız yetkili uzmanlar tarafından doğrulanması gerekir.

İşletmelerin mali tablolarına ait bilgilerin doğrulanması, bütün ülkelerce de kabul edilmiş bağımsız dış denetim uygulaması ile olanaklıdır. Gelişmiş ülkeler bu konuya

yıllar önce gerekli önemi vermişler ve bağımsız dış denetim mesleğine yasal bir çerçeve kazandırmışlardır.

Mesleğin tarihsel gelişimi incelendiğinde, dış denetim mesleğinin 1900'lü yılların başında İngiltere ve Amerika Birleşik Devletleri'nde örgütlendiği anlaşılmaktadır. Bu ülkelerdeki meslek kuruluşları faaliyetleri ile ilgili çalışma kurallarını ve uygulamada tek düzenliliğin sağlanması için standartlar geliştirmişlerdir. Uluslararası genel kabul görmüş denetim standartları, dış denetimle ilgili çalışmalarda bir rehber niteliğinde olup, bu standartlara uyulması zorunludur.

Bağımsız dış denetim uygulaması konusunda ülkemizdeki çalışmalar, dünyadaki gelişmelerin çok gerisinde kalmıştır. Bu konuda en önemli çalışmayı sermaye piyasasının getirmiş olduğu uygulamalarda görmekteyiz. Sermaye Piyasası Kurulu 1988 yılından başlayarak, kendi kanunlarına tabi olan işletmelerin bağımsız dış denetimi uygulamasını getirmiştir. Bu amaçla dış denetim mesleğinin kapsamını, çalışma şartlarını içeren tebliğler düzenleyerek uygulamaya konulmuştur.

Dış denetim alanında, SPK'nun düzenlediği standartları önemsiz olarak değerlendirebilecek bazı küçük farklılıklar içermesine rağmen, uluslararası genel kabul görmüş denetim standartları ile paralel bir yapı içermektedir. SPK uygulamalarında uluslararası uygulamalara göre saptayabildiğimiz temel farklılıklar şunlardır :

Genel kabul görmüş denetim standartlarına ve uluslararası denetim kurullarına göre, denetçiler tarafından hazırlanan olumlu görüş içeren denetim raporunda yer alan mali tabloların gerçek durumu "gereğince doğru" yansıtması kavramı yerine, SPK uygulamalarında "doğru bir biçimde" yansıtma kavramına yer verilmektedir. Bu uygulama ile mali tablo kullanıcılarının mali tabloların doğruluğu konusunda yorumdan kaçınımlarının amaçlandığı görüşündeyiz.

SPK'nun uygulamalarını uluslararası düzenlemelerden ayıran diğer bir önemli konu da denetim görüşünün verilmesi sorumluluğunun, denetim kuruluşlarındaki denetçilere bırakılması yerine, yönetim kuruluna verilmesidir. SPK uygulamasına göre, bağımsız denetim kuruluşunun yönetim kurulu, dış denetçinin hazırladığı denetim raporunu benimseyerek yönetim kurulu kararı olarak denetimi yapılan kuruluşa bildirmekle yükümlüdür. Ancak, uygulama henüz başlangıç aşamasında olduğu için uzmandan çok kuruma yönelik sorumluluk verme amaçlanmıştır. Zamanla uygulamalarda denetçilere ağırlık vermeye yönelik düzenlemelerin yapılması, mesleğin gelişebilmesi için gereklidir.

Ülkemizde dış denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde karşılaşılan sorunlar, getirilen yasal düzenlemelerin içeriğinden çok uygulanmasından kaynaklanmaktadır.

Mali tabloların hazırlanmasında temel olan muhasebe verilerinin sistemli ve doğru bir biçimde ilgililere sunulması gerekir. Ancak, ülkemizde muhasebe uygulamalarında tekdüzenliliğin sağlanabildiğini söylemek zordur. Çeşitli dönemlerde yapılan çalışmalar, sürekli olarak bazı kamu otoritelerinin etkisi altında gerçekleştirilmiş ve gerçek amaca ulaşamamıştır. Tek düzen muhasebe sisteminin kurulmasına yönelik çalışmalar sürekli değişik kurum ve kuruluşlarca yapılmıştır ve bu nedenle de ulusal düzeyde tek düzen muhasebe sistemine geçilmesi güçlenmiştir. Son derece önemli olan bu konunun, biran önce çözüme kavuşturulması gereklidir. Çeşitli bakanlıkların veya kurumların etkisinden uzak bağımsız bir biçimde oluşturulacak bağımsız bir kurumun bu uygulamayı daha rasyonel ve gerçekçi bir biçimde ulusal düzeyde gerçekleştireceği düşüncesindeyiz. Böyle bir oluşumun sonucunda, muhasebe uygulamalarında sağlanabilecek tekdüzen uygulaması gerek işletmeler, gerekse işletmeye ait verilerin kullanıcıları için yararlı ve değerli olacaktır.

Ülkemizde SPK 'na tabi işletmelerin haricindeki işletmelerin dış denetimi, yasal olarak düzenlenmemiştir. Bazı kamu kurum veya kuruluşları ile kredi, vergi, teşvik gibi nedenlerle ilişki içerisinde bulunan ve SPK' na tabi olmayan işletmelerin dış denetimi ancak ilgili kurum ya da kuruluşların isteği ile yapılmaktadır. Özel amaçlı bir dış denetim olan bu uygulamalarda, gerek denetimin istendiği zaman ve gerekse amacına göre denetim standartlarından uzaklaşmaktadır. Yapılan incelemelerde bu tür özel denetimlerde, talep edilme dönemine göre, etkin bir dış denetim süreci izlenilmemekte ve kanuni bir formalitenin yerine getirildiği anlaşılmaktadır. Gerekli zaman, işgücü ve program planlaması yapılmadan gerçekleştirilen dış denetim doğal olarak gerçek amacından uzaklaşmaktadır. Özel denetim sonucu verilen denetim raporları çoğunlukla şartlı görüş içeren raporlar olmaktadır. Şartlı görüş verilmesinde önemli bir unsur olarak kabul edilen, stok sayımlarında bulunma işlevi, denetim uygulamasının zamanlamasından kaynaklanan olumsuzluk nedeniyle yerine getirilememektedir. Bu veya buna benzer olumsuzlukların önüne geçilmesi de dış denetim faaliyetlerinin yaygınlaştırılması yoluyla sağlanabilir.

Özelleştirme uygulamasının yaygın olduğu günümüzde kamu otoritelerinin, özelleştirme programları içerisinde bulunan işletmelerin daha dikkatli olmalarını gerektirmektedir. Hisse senetlerinin değerlendirilmesi ve halka açılması planlanan ve SPK' na tabi olmayan işletmelerin dış denetimi bir formalite gibi algılanmamalıdır. Bu amaçla yaptırılan dış denetimler yüzde yüzlere varan oranlarda şartlı görüş içeren raporlarla sonuçlanmıştır. Kısa bir süre içerisinde yapılması istenen ve yaptırılan bu denetimler büyük oranlarda da kaynak harcanmasına neden olmaktadır. Bu nedenle, bu tür denetimlerin gerçek anlamda bağımsız dış denetim biçiminde algılanmaması gerekir.

Türkiye' deki işletmelerin büyük çoğunluğu halka açık olmayan işletmelerdir ve bu işletmelerde işletme sahipliği ve profesyonel yöneticilik fonksiyonları kesin çizgilerle birbirlerinden ayrılmış değildir. Halka açık olmadıkları için de işletme sahipleri açısından

işletmelerin mali tablolarının çok fazla önemi yoktur. Bu oluşum, işletmelerde bağımsız dış denetimin önemini ve yaygınlaşmasını engellemektedir.

Türkiye' de işletmeler dış denetim konusunda hazır değildirler. Gerek muhasebe uygulamalarındaki tutarsızlık, gerekse iç kontrol sistemlerinin yetersizliği bu görüşümüzü doğrular niteliktedir. İŞletme varlıklarının korunması ve mali nitelikteki kayıtların güvenilirliği ile ilgili tüm önlemlerin alınması ayrıca faaliyetlerin etkinliğinin ölçülmesi iç kontrol sisteminin görevleri kapsamındadır. İŞletme yönetimi ve dış denetim için sağlıklı bir iç kontrol sisteminin varlığı şarttır. Etkin bir iç kontrol sisteminin kurulabilmesi için, iyi bir örgüt yapısına, etkin bir muhasebe sistemine, yasalara ve ortaklara karşı sorumluluklarının bilincinde olan nitelikte iç denetçilere ihtiyaç vardır. Ülkemizdeki işletmelerde bu konuya gerekli önemin verilmediği görülmektedir. Gelişmiş ülke uygulamalarında olduğu gibi, ülkemizde de iç kontrol sistemlerinin kurulması sağlanmalıdır. İç kontrol sisteminin temel unsuru olan iç denetçilerin, ulusal düzeyde bir meslek kuruluşu çatısı altında toplanmaları, kendi çalışma alanları ile ilgili kavram ve standartları geliŐtirmelerinin bu amaca yönelik olumlu katkılarda bulunacağı bir gerçektir.

Bağımsız dış denetim kurumlarının kendi yapılarından kaynaklanan bazı eksiklikleri de dış denetimin ülke genelinde öneminin anlaşılmasını engeller niteliktedir.

Dış denetim programlarının uygulanmasında ve yürütülmesinde dış denetçinin yetenekleri çok önemlidir. Ülkemizde denetim hizmetleri için belirli koşullara göre bir ücret politikasının olmayışı, denetim firmalarını rekabet ortamına itmektedir. Mesleğin toplumdaki ve özellikle işletmeler karşısındaki saygınlığı düşürülmeden, denetim anlaşmalarında gereğinden düşük denetim ücreti talep edilmekte ve çoğu durumlarda ücret indirimi yoluna gidilmektedir. Düşük ücretlerle yapılan denetimlerde kalite açısından tatmin edici değildir. Denetim hizmetinin kalitesi, çalıştırılan denetçilerin niteliklerine bağlıdır. Ancak, denetim firmaları arasında var olan ücret rekabeti direkt olarak denetim firmalarının çalıştırdıkları denetçilerin niteliklerini de aksi yönde etkilemektedir. Mesleki açıdan nitelikli denetçilerin istihdam edilmesi ancak iyi bir ücret sistemi ile olur. Dış denetim firmalarının yukarıda değindiğimiz rekabet şartları içerisinde olmaları, bunların nitelikli denetçi istihdam etmelerini engellemektedir.

İyi nitelikte denetçilerin istihdamına ve yetiŐtirilmesine ücret faktörüyle birlikte etkili olan diğer unsurlar da vardır. Genel kabul görmüş denetim standartlarında da değinildiği gibi, denetçilerin hizmet içi eğitimi önemlidir. Ancak ülkemizde özellikle yerli denetim firmaları biçiminde nitelendirdiklerimiz, bu fonksiyonlarını gereğince yerine getirmemektedir. Denetçilerin mesleki açıdan yetiŐtirilmesine yönelik, eğitim programları, konferans veya seminerler ile yayınların azlığı bizleri karamsarlığa itmektedir. Denetim firmalarının bu tür etkinliklerini artırmaları, kendi gelecekleri açısından gereklidir.

Uluslararası kuruluşlarla gerek kredi gerekse iş ilişkisi olan işletmelerin denetiminde, söz konusu bu kuruluşlar yerli denetim firmalarının yaptıkları denetimleri kabul etmemektedir. Yabancı veya yabancı ortaklı denetim firmaları bu alanda sanki bir imtiyaza sahip konumdadırlar. Yerli denetim firmalarının aleyhine olan bu koşulların düzeltilmesi de yine kendilerine düşmektedir.

Dış denetimin diğer ülkelerdeki uygulaması ve örgütlenme biçimleri incelendiğinde, denetim firmalarının kendi kurallarını kendilerinin oluşturduğunu görmekteyiz. Bu açıdan ülkemizdeki denetim firmalarının oluşturacakları mesleki örgütlerin etkinliklerinin ve dış denetim faaliyetlerine olumlu katkılarının, yasal yollarla getirilen düzenlemelerden daha etkili olacağına inanıyoruz. Ülkemizde örgütlenme aşaması yeni tamamlanan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odalarının ve bu odaların oluşturduğu birliğe çok önemli görevler düşmektedir.

Denetim mesleğinin gelişmesi, toplumda saygın bir yere sahip olması ve mesleğin uygulama kurallarının uluslararası bir düzeyde saptanması için birlik tarafından yapılacak çalışmaların ilgili taraflarca da desteklenmesi gerekir. Bu konuda gösterilecek çabalar, ülkemizin gerek kalkınmasına gerekse uluslararası ekonomik ilişkilerinin gelişmesine yardımcı olacaktır.

Sermaye hareketlerinin uluslararası boyut kazandığı dünyamızda, ülkemizin hakettiği yeri alabilmesi ancak etkin bir biçimde düzenlenmiş sermaye piyasası yardımıyla gerçekleşebilir. Etkin bir sermaye piyasası ise bilgilerin güvenilir, tam ve doğru bir biçimde elde edildiği piyasadır. Bunun sağlanması da ancak nitelikli, mesleki kurallara sahip dış denetim firmalarının ve özellikle dış denetim işlevini fiili olarak gerçekleştiren dış denetçilerin varlığına bağlıdır.

BİBLİYOGRAFYA

KİTAPLAR

- AKTUĞLU Mehmet Ali, Denetleme ve Revizyon, Bilgehan Basımevi, İzmir, 1986.
- American Accounting Association A Statement of Basic Accounting Theory, Chicago, 1968.
- American Institute of Certified Public Accountants, Professional Standarts, New York, 1986.
- , Audit and Accounting Manual, Nonauthoritative Technical Praticce Aids, Commerce Clearing House, Inc. Illinois, As of June 1, 1983.
- , Codification of Statements on Auditing Standarts, Number 1 to 39, New York, 1982.
- , Professional Standarts - Volume 1-3 New York, 1980.
- , Uptated Illustrations of Accounting Policy Discloure, New York 1978.
- , Illustrations of Departures From the Auditors Standard Report, New York, 1975.
- , Study on Establishment of Acoounting Principles Establishing Accounting Standards, New York, 1972.
- ANTHONY, Robert, N. ve Regina HERZLINGER, Management Control in Nonprofit Organization Richard D. Irwin, Inc, Homewood, Illinois, 1975.
- ARONS, Alvin A ve James, K. LOEBBECKE, Auditing. An Integrated Approach, Prentice - Hall Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 1980.
- Arthur ANDERSEN and Co. Statement and Auditing Matters Spain, No:26, U.S.A., 1989.
- AYSAN, Mustafa, Muhasebe Denetleme İlkeleri ve Türkiyedeki Uygulamalar, İ.Ü. İşletme Fakültesi Yayını, No:8, İstanbul, 1971.
- BAILEY, Larry, P., Contemproray Auditing, Harper and Row, New York, 1979.
- Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, Muhasebe Koordinasyon Devamlı İhtisas Komisyonu, Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları, Ankara, 1987.
- BRINK, Wictor Z., International Auditing, Second Edition, The Ronald Press Company, New York, 1978.
- CASHİN James A., Paul D.NEUWIRTH, John, E.LEVY, Cashin's Handbook For Auditors, Mc Grav - Hill Book Company, New York, 1986.
- CASTLE, Alan Hard and Micheal, RENSHAL., The Companies Act, 1981 Handbook, Londra, 1982.
- COOK, John W, Garry M, MINKLE., Auditing, Third Edition, Houghton Mifflin Company, Boston, 1984.
- Coopers and Lybrant, Manual of Auditing, 1981.
- ÇÖMLEKÇİ, Ferruh., Muhasebe Denetimi, E.İ.T.İ.A. Yayını, No: 165, Eskişehir, 1976.
- GÜRBÜZ, Hasan., Muhasebe Denetimi, 3. Baskı, İstanbul, 1990.
- GÜREDİN, Ersin, Denetim, Muhasebe Enstitüsü Eğitim ve Araştırma Vakfı, Yayın No:2, İstanbul, 1986.
- GÜVEMLİ, Oktay, Mali Tablolar Tahlili İ.İ.T.İ.A. Maliye ve Muhasebe Yüksek Okul Yayınları, No:5 ,İstanbul, 1977.

- HALAÇ, Osman., Kantitatif Karar Verme Teknikleri, İ.Ü. Yayını, No: 2501, İstanbul, 1978.
- HİÇŞAŞMAZ, Mazhar, İşletme Hesaplarının İncelenmesi, 3. Baskı, Ankara, 1976.
- HOLMES, Arthur W., ve David C. BURNS, Auditing, Standarts and Procedures, Richard D. Irwin. Inc., Homevood, Illionis, 1979.
- HOLMES, Arthur V., ve Wayne S. OVERMEYER, Muhasebe Denetimi Çeviren; Oğuz GÖKTÜRK, Bilimsel Yayınlar Derneği, Cilt I ve II, Ankara, 1975.
- İMREGÜN, Oğuz, Kara Ticareti Hukuku Dersleri, Dördüncü Baskı, İ.Ü. Matbaası, İstanbul, 1977.
- JOHNSON, Arnold W, Principles of Auditing, Rinehart Company, Inc. New York, 1985.
- KABAALIOĞLU, Haluk, Sermaye Piyasasında Kamuyu Aydınlatma İlkesi, İktisadi Yayın Ltd. Şti., İstanbul, 1985
- KELL, Walter,G.,Willam C. BOYNTON ve Richard E. ZIEGER., Modern Auditing, Fourth Edition, Wiley Inc., New York, 1991.
- KEPEKÇİ, Celal, Sermaye Piyasasının Gelişmesinde Muhasebenin Rolü, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:6, Eskişehir, 1983.
- KOÇ YALKIN, Yüksel, Dördüncü Yönergenin Öngördüğü Gelir Tablosu ve Ülkemizdeki Uygulamalarla Karşılaştırılması, A.Ü. S.B.F. Türkiye XII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Kıbrıs, 1991.
- , Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri, 3. Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara.
- , Genel Muhasebe - İlkeleri ve Uygulaması, 7. Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara, 1989.
- , İşletmelerde Mali Analiz Teknikleri, 6. Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara 1988.
- , Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Türkiyedeki Çalışmalar, A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayını, Yayın No: 386, Ankara, 1975.
- , Nalan AKDOĞAN; Avrupa Topluluğu, Dördüncü Yönerge, Yedinci Yönerge, Sekizinci Yönerge, A.Ü. S.B.F. Türkiye XII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Kıbrıs, 1991.
- KOÇEL, Tamer, İşletme Yöneticiliği, İstanbul, 1982
- KOTAR Erhan, Muhasebe Kontrolunda İş Kâğıtları ve Revizyon Dosyasının Hazırlanışı, Eskişehir İ.T.İ.A. Yayınları, No: 88 Eskişehir, 1971.
- LADD, Dwiht R, Contenporary Corporate Accounting and the Public, Richard D. Irwin Inc, Homevood, Illinois, 1983.
- LALİK, Ömer, Envanter, Dönemsonu İşlemler, Gelir Tablosu, Bilanço, Bilim Yayınları, Ankara, 1986.
- LENHART, Norman, J., ve Philip L. DEFLIESE, Montgomery's Auditing, Eight Edition, The Ronald Press Company, New York 1957.
- Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu, Revizyon ve İşletmelerde Vergi İncelemesi, I. Kitap, Revizyonun Genel Esasları, Yayın No: 128, Ankara, 1967.
- MARTIN Albert S., Kenneth P. JOHNSON, Assessing Internal Accounting Control : A Workable Approach, Coopers and Lybrand Co., 1978.
- MAUTZ, R.K., ve Hussein A. SHARAF, The Philosopy of Auditing, American Accounting Association, 1961.

MEIGS, Walter B., E.J. LARSEN ve Robert F. MEIGS, Principles of Auditing, Fift Edition, Richard D. Irwin, Inc., Homevood, Illinois, 1976.

MEIGS, Walter, B., O. Ray WHITTINGTON, Robert F. MEIGS, Wai PLAM., Principles of Auditing, Third Canadian Edition, Homevood, 1987.

NEEDLES, Belverd, E., Jr., ve Doyle Z. WILLIAMS. The CPA Examination, A Complete Review 1980-81 Volume I, Prentice - Hall, Englewood Clifts, NJ. 1980.

NEUWIRTH., Paul, Ders Notları, Wharton School of Business, 1985.

ÖZTÜRK, Cemal, "AET Bünyesinde Bağımsız Dış Denetim Sistemlerinin Uyumlaştırılması Konusundaki Çalışmalar ve Türkiye Açısından Önem Taşıyan Eğilimler." Ankara, 1989.

PEKER, Alparslan, Sekizinci Yönergenin Öngördüğü Denetim Standartları ve Ülkemizdeki Uygulamalarla Karşılaştırılması, A.Ü. S.B.F. Türkiye XII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Kıbrıs, 1991.

PORTER, W. Thomas ve Jilliam E. Perry. Electronic Data Processing Control and Auditing. Second Edition, Wadsworth Publishing Company, Inc. Belmont, 1977.

Price Waterhouse, Information Guide Doing Business in Turkey, August, U.S.A. 1982.

SALATO, Gerard, Alain GHEZ, Muhasebecilerin Denetimi, Çev : Nusret Beygo, Cevdet Yalçın, Ankara, 1974.

SAWYER, Lawrance, B., The Practice of Modern Internal Auditing, The Institute of Internal Auditors. Inc. New York, 1973.

STETTLER, Howard, F. Auditing Principles, A Systems Based Approach, Prentice-Hall, 1982.

STETTLER, Howard, F. Auditing Principles, Englewood Cliffs, New Jersey, Prentice-Hall Inc., 1977.

STEVENS, Mark, The Big Eight, Macmillan Publishing Company, New York, 1984.

STRAWSER, Hubbard, Ellison, Reading and Cases in Auditing, Dame Publications, Inc. Houston, Texas, 1980.

T.C. Devlet Planlama Teşkilatı, Rapor Sistemi, Ankara, 1975, Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, 3. Baskı, Ankara, 1973.

TEKINALP, Ünal, Anonim Ortaklığın Bilançosu ve Yedek Akçeleri, 2. Baskı, İ.Ü. Hukuk Fakültesi Yayını, No: 589, İstanbul, 1979.

TENKER, Nejat, İşletmelerin Halka Açılmasında Finansal Tabloların ve Dış Denetimlerin Önemi, Gazi Üniversitesi, Yayın No: 2, Ankara, 1982.

TÜRK, İsmail, İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, Yayın No: 3 Ankara, 1985.

Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, Batı Ülkelerinde ve Türkiye'de Muhasebe Uzmanlığı, Türkiye'de Muhasebe Uzmanları Derneği, Yayın No :3. 1974.

YAZICI, Mehmet, Bağımsız Muhasebe ve Denetleme Mesleği Üzerine Araştırma, Yüksek Ticaret Mezurları Derneği Yayını, İstanbul, 1986.

WOOLF, Emile, Suresh TANNA ve Karam SINGH, Advanced Auditing and Investigations, Macdonald and Evans Ltd., Plymouth, England, 1985.

WOOLF, Emile, Current Auditing Development, Van Nostrand Reinhold Co. Ltd., England, 1983.

VANCE, Lawrence, L., ve Wayne S. Boutell, Principles of Auditing, The Dreyden Press, Hinsdale, Illinois, 1975.

MAKALE VE DİĞERLERİ

AHART, Gregory J. "The Value of Survey in Audit Work," *International Journal of Government Auditing*, April, 1975.

AKGÜÇ, Öztin, "Kalkınmanın Finansmanında Muhasebenin Rolü", *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, Yıl : 6, Ağustos - Kasım 1980.

American Accounting Association Committee on Auditing Concepts, *A Statement of Basic Auditing Concepts*, *Accounting Review*, Supplement to Volume 47, 1972.

American Institute of Certified Public Accountants, "A Description of the Professional Practice of Certified Public Accountants" *Journal of Accountancy* December 1966.

—————, "The Special Advisory Committee on Internal Accounting Control", Report, New York, 1979.

—————, "Statement 1 of the Ethical Guide- Proposed Revision", *Accountancy*, January, 1978.

AYSAN, Mustafa, "Türkiye için Muhasebe Uzmanlığı Mesleğinin Gereği, Türkiye'de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği", *Muhasebe Uzmanları Derneği*, Yayın No: 3, İstanbul, 1974.

BRISTON, Richard, J., "The Evolution of Accounting in Developing Countries", *The International Journal of Accounting*, University of Illinois, Volume 14, Number I, 1978.

CARMICHAEL., D.R., "What is The Independent Auditor's Responsibility for the Deduction of Fraud ? " *The Journal of Accountancy*, November, 1975.

ÇAKICI, Latif, "Ekonomik Gelişme için Sermaye Piyasası ve Bankalardan Beklenen Fonksiyonlar", *Türk Ekonomisi Üzerine Düşünceler*, A.Ü. Basımevi, Ankara, 1984.

—————, "Türkiye'nin Ekonomik Gelişmesinin Süratlendirilmesi için Sermaye Piyasası ve Bankalardan Beklenen Fonksiyonlar", *Uluslararası Sermaye Piyasası ve Bankalar Semineri*, Türkiye Tütcüleri Bankası A.Ş. Çeşme, Ekim, 1983.

COOK, John, W. ve Gary M. Winkle, *Auditing : Philosophy and Technique*, 2. Ed, Houghton Mifflin Company, Boston, 1980.

DEMİRBİLEK, Müslim, "İngiltere'de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği ve Bağımsız Dış Denetim", *Sermaye Piyasası Kurulu Araştırma Raporu*, Mart, 1988.

Devlet Bakanı ve Başbakan Yardımcılığı Tebliğ ve Yönetmelikleri

ERİMEZ, Rüştü, "Muhasebecinin Sosyal Sorumluluğu ve Vergi Denetimi, 1976 Türkiye'de Muhasebecinin Sosyal Sorumlulukları, Bildiriler - Yorumlar", *Muhasebe Uzmanları Derneği Yayın No:6*, İstanbul, 1979.

FIRTH, Michael, "Perceptions of Auditors Independence and Official Ethical Guidelines", *The Accounting Review*, Vol LV. No: 3, July 1980.

GÖKTAN, Erkut, "Tekdüzen Muhasebe Çalışmalarında Uluslararası Deneyimler ve Türkiye'deki Uygulamalar", *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, Yıl : 5, Şubat 1979, Sayı : 15

GÜREDİN, Ersin, "Denetim Teorisinde Bilgi Üretimi Olarak Denetim Sürecinin Oluşumu", *I.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, Yıl : 3, Sayı :9 , 1977-III.

KARAYALÇIN, Yaşar, "Kredi Düzeninin Korunması", *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, Cilt :6, Yıl :1971-1972.

LALIK, Ömer, "Türkiye'de Muhasebe Uygulamalarının Özellikleri", *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, Yıl : 6, Ağustos-Kasım, 1980.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı Tebliğ ve Yönetmelikleri

NIELSEN, Oswal, "New Challenges in Accounting", The Accounting Review, October 1960.

ÖZTÜRK, İbrahim, Dış Mali Denetim ve Türkiye'de Uygulama Örneği, A.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Ankara, 1986.

POROY, Reha, "Bağımsız Denetimin Yasal Çerçevesi ve Mesleki Sorunlar - Yorum", Bağımsız Denetim Sempozyumu, İstanbul, 4-5 Mayıs 1988.

PINAR, Cengiz, "Türkiye'de Muhasebe Uzmanının Kamuoyu Aydınlatma Görevi, 1976 Türkiye'de Muhasebecinin Sosyal Sorumlulukları (Bildiriler-Yorumlar)", Muhasebe Uzmanları Derneği, No: 6, İstanbul, 1979.

RAAM, Ronell, B., "Performing and Auditing Survey for Operational Audit", International Journal of Government Auditing, January, 1979.

ROSENFIED, Paul, ve Leonard LORENSEN, "Defining the Responsibilities of An Independent Auditor is A Prerequisite to Clarifying The Auditor's Report", The Journal of Accountancy, September, 1974.

SOLAŞ, Çiğdem, "Türk Ekonomisinde Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Yeri ve Önemi", Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, Nisan., 1985.

ŞENGÜL, Selami, "Bağımsız Dış Denetçilik ve ABD, İngiltere, Fransa, Almanya Uygulaması ve İFA'ya Göre Muhasebecinin Nitelikleri", Sermaye Piyasası Kurulu Araştırma Raporu, 13 Şubat 1987.

Sermaye Piyasası Kanunu

Sermaye Piyasası Kurulu Tebliğ ve Yönetmelikleri

ŞENVER, Bülent, "Yönetim Gücüne Katkı :Bağımsız Harici Denetim", Karizma Dergisi, Sayı :10, Şubat,1985

The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, "Auditing Standarts and Guidelines" Accountancy, May, 1980.

The Wall Street Journal, "California Seeks to Discipline KMG Over Audit of Firm", Lee Berton, 9 Nisan 1987

TOBA, Yashihide, "A General Theory of Evidence as The Conceptual Foundation in Auditing Theory", The Accounting Review, January, 1975.

TOKAY, S. Hüseyin, Muhasebe Standartlaştırma Çalışmalarının İncelenmesi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 1987.

Türk Ticaret Kanunu

TÜRKTAN, Gülden, Çağdaş Bağımsız Denetim ve Türkiye'deki Durum, M.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İstanbul, 1989.

TYSON, Willam, C., "Legal Aspects of Securities Regulation in the United States", Recent Developments in Capital Markets in Turkey, OECD - CMB Conference, Çeşme, 1985.

URAGUN, Mehmet, "Bağımsız Denetim, Türkiye'de Hala Benimsenemiyor", Dünya Gazetesi, 9 Eylül, 1988.

Vergi Usul Kanunu

YENAL, Oktay, "Türkiye'de Sermaye Piyasasının Gelişmesi Meselesinin İktisadi Mahiyeti ve Önemi", Sermaye Piyasası Etüdü, Ankara, 1964.

ZAIMOĞLU, Atilla, Sermaye Piyasası Kanunu Uyarınca Şirketler Nezdinde Yapılan Denetimlerde Sınırlar, Amaçlar ve Uygulanabilecek Teknikler", Sermaye Piyasası Kurulu, Yeterlik Etüdü, Ankara, Şubat 1986.