

## YÖNETİM DANIŞMANLIĞI VE 3568 SAYILI KANUNUN İRDELENMESİ

Yrd. Doç. Dr. Münevver YILANCI\*

### I— YÖNETİM DANIŞMANLIĞININ NİTELİĞİ

Yönetim danışmanlığı, en basit ifadesiyle bağımsız dış denetçinin müşterisinin amaçlarını gerçekleştirmesine yardım etmesidir. Yönetim danışmanlık hizmetlerinde bir bağımsız dış denetçinin rolü bir müşteriye tavsiyelerde bulunmak ve teknik konularda yardımcı olmaktır. Fakat denetçinin bu görevleri yaparken yönetim kararlarını alacak veya dürüstlüğünü objektifliğini veya bağımsızlığını etkileyebilecek bir pozisyona girmemesi gerekir. Yönetim danışmanlık hizmetlerinin temel amacı bir müşterinin yeteneklerini ve/veya kaynaklarını geliştirmektir. Bu amacı başarmada bir müşteriye yardım etmek, bir bağımsız dış denetim firmasının mesleki becerisi içerisine girebilir. Bu tür bir beceri şunları kapsar:

1. Problem alanlarının tanımlanması,
2. Müşteri amaçlarının belirlenmesi,
3. Mevcut duruma ilişkin bilgilerin derlenmesi,
4. Alternatif çözüm yollarının geliştirilmesi,
5. Müşteriye sonuçları ve tavsiyeleri iletmek.

(\*) Kütahya İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Muhasebe Finansman Anabilim Dalı öğretim üyesi.

Yönetim danışmanlık hizmetlerinin konularını kesin olarak sınırlandırmak mümkün değilse de genellikle şu konuları kapsar:

- Yönetim bilgi sistemlerinin geliştirilmesi,
- Raporlama sistemlerinin geliştirilmesi,
- Muhasebe sistemlerinin geliştirilmesi,
- Örgütsel planların geliştirilmesi,
- EDP sistemlerinin geliştirilmesi.

Yönetim danışmanlık hizmetlerinde denetim elemanlarının rolü çok önemlidir. Çünkü bu tür bir hizmette denetim elemanlarının bağımsızlığı özellikle dikkate alınmalıdır. Diğer bir ifade ile yönetim kararlarını bizzat almaktan ve objektifliğini etkileyebilecek pozisyonlardan kaçınmalıdır. Bu nedenle, optimal bir danışmanlık görevini yürütebilmek için bir bağımsız dış denetçinin yönetim danışmanlık hizmetlerinin nitelik ve amaçlarını iyi kavramış olması gerekir.

Yönetim danışmanlık hizmetini, denetim, inceleme, vergi hizmetleri gibi görevlerin bir parçası olarak yapılan tavsiyeler olarak düşünmemek gerekir. Yönetim danışmanlık hizmetleri iki ana kategoride sınıflandırılabilir.

- Belirli bir taahhüt biçimindeki yönetim danışmanlık hizmetleri
- Karşılıklı görüşme biçimindeki yönetim danışmanlık hizmetleri.

Birinci türdeki yönetim danışmanlık hizmetleri, denetim anlaşmasına bağlı olmadan yapılan ve bir projenin veya işin yapılmasıyla gerçekleşen hizmetlerdir. Bu tür hizmetlerde, denetçi analitik bir yaklaşımı veya süreci uygular. Örneğin bir bilgi sistemi geliştirilmesi anlaşmasında olduğu gibi.

İkinci türdeki hizmetler ise, müşterinin mevcut bilgi düzeyi nedeniyle ortaya çıkan sorunlardan kaynaklanır. Bu tür danışmanlık hizmetlerinde sonuçlar genellikle sözlü olarak müşteriye iletilir. The America Institute of Certified Public Accountants (AICPA) tarafında yönetim danışmanlığı ile ilgili böyle bir sınıflandırmaya gidilmekle beraber hizmetin niteliğini belirlemek konusunda kurallar geliştirilmemiştir. Bu nedenle bir hizmetin hangi türe gireceği konusunda kesin bir kıstas mevcut değildir.

## II— YÖNETİM DANIŞMANLIĞI İLE İLGİLİ STANDARTLAR

Günümüzde muhasebe mesleğinin düzenlenmesinde en büyük önder olan AICPA'nın yönetim danışmanlığı ile de ilgili standartlar yayınladığını görmekteyiz. Bunlardan en önemlisi AICPA'nın yönetim danışmanlığı ile ilgili yürütme komitesi (Management Advisory Services Executive Committee) tarafından 1981'de yayımlanan ilk statement on standards for Management Advisory Services (SSMAS-1)'dir. Daha sonra 1982 yılında SSMAS-2 ve SSMAS-3 yayınlanmıştır.

SSMAS-1'e göre yönetim danışmanlık hizmetlerine ilişkin standartlar AICPA'nın mesleki davranış kanununu (Code of Professional Conduct) oluşturan kurallardan 201 ve 202 ile ilgilidir. Bu kurallar ise şunları öngörmektedir.

**Kural 201 (Genel standartlar):** Bir AICPA üyesi aşağıdaki standartlara ve bunlarla ilgili AICPA'nın getirdiği herhangi bir yoruma uymak zorundadır.

**A— Mesleki yeterlilik:** Bu mesleki hizmetleri yalnızca mesleki yeterliliği olan kişi veya kişilerin firmaları üstlenebilir.

**B— Mesleki dikkat:** Mesleki hizmetlerin yerine getirilmesinde mesleki dikkatin gösterilmesi gerekir.

**C— Planlama ve gözetim:** Mesleki hizmetlerin yerine getirilmesinde uygun planlama ve gözetim yapılması gerekir.

**D— Yeterli ilgili veri:** Herhangibir mesleki hizmetin yerine getirilmesi ile ilgili tavsiye ve öneriler için makul bir temel oluşturacak yeterli ilgili veri sağlanması gerekir.

Standartlara uygunluk adını taşıyan kural 202 ise şunu öngörür: Denetim, inceleme, derleme, yönetim danışmanlığı, vergi veya diğer mesleki hizmetleri yerine getiren bir üye (bağımsız kamu muhasebecisi) AICPA konseyi (The Council of the America-Institute of Certified Public Accountants) tarafından düzenlenip yayınlanan standartlara uymak zorundadır.

Kural 201'de sözü edilen, genel standartlar bağımsız dış denetçilerin yerine getirdiği tüm hizmetlere uygulanabilir. Bu nedenle bu standartlar hem taahhüt biçimindeki hem de karşılıklı görüşme biçimindeki yönetim danışmanlık hizmetleri için geçerli olacaktır. SSMAS-1 bu noktayı tasdiklemiştir.

Kural 202'de ise, her bir ilgili hizmet alanına uygun biçimde yayınlanan teknik standartlara tüm üyelerin uyacaklarından söz edilmektedir. Bu itibarla AICPA her hizmet türü için standartlar oluşturmuştur. Bu uygulamaya paralel olarak AICPA'nın yönetim danışmanlık hizmetleriyle ilgili yürütme komitesi SSMAS-1'de dört teknik standart oluşturduğunu görmekteyiz. Birincisi, bir yönetim danışmanlık hizmeti uygulayıcısı (\*) yönetim danışmanlık hizmetini yerine getirirken objektifliğini etkileyebilecek herhangi bir rolü veya yönetim rolünü üstüne almamalıdır. (Yönetim danışmanlık hizmeti uygulayıcısının rolü). İkincisi, müşteri ile yerine getirilecek yönetim danışmanlık hizmeti niteliğinin konusu ve sınırlarıyla ilgili yazılı veya sözlü bir antlaşma yapılmalıdır (Müşteri ile anlaşma). Üçüncüsü, potansiyel yararlar objektif olarak görülebilmeli veya herhangi bir kesin veya zımni kâr garantisi söz konusu olmamalıdır. (Müşteri yararı). Son olarak yönetim danışmanlık hizmetinin sonuçları, kapsadığı sınırlar, nitelikler, istisnalar müşteriye yazılı veya sözlü iletilmelidir (Sonuçların iletimi).

### III— BELİRLİ BİR TAAHHÜT BİÇİMİNDEKİ DANIŞMANLIK HİZMETLERİ İÇİN STANDARTLAR

SSMAS-1'de AICPA'nın mesleki davranış kanununu oluşturan kurallardan genel standartlara ait kural 201'in taahhüt biçimindeki yönetim danışmanlık hizmetleri için de geçerli olacağından söz edilmiştir. Bu yayın basit olarak genel standartların bir tekrarıdır ve bir yönetim danışmanlık anlaşmasıyla bağlantısı tartışılmamıştır. SSMAS-2'de ise bir yönetim danışmanlık anlaşmasının üç genel standartla olan ilgisi yer alır. Bu ilişkiler şöyle özetlenebilir.

#### — Mesleki yeterlilik:

Çeşitli beceri ve eğitim düzeylerinin bireysel bir çeşidi, yönetim danışmanlığı ile ilgili bireyler için geçerli olmalıdır. Bir yönetim danışmanlığı uygulayıcısı kendisini, müşterisinin ve anlaşmanın kapsamına giren diğer örgütlerin kadrosunun becerisini dikkate almalıdır. Eğer bu grupların beceri düzeyi uygun görülürse bir yönetim danışmanlık hizmeti kabul edilebilir.

(\*) Uygulayıcı kamu muhasebeciliği yapan ve yönetim danışmanlığı görevini üstlenen her hangi bir AICPA üyesidir.

— Planlama ve gözetim:

Bir yönetim danışmanlık hizmeti, müşteri ile yapılan anlaşmanın niteliğini uygun tarzda planlamalı ve gözetilmelidir. Bu konuda göz önüne alınacak faktörler şunlardır.

- a) İhtiyaç duyulan kadro,
- b) Personelin kullanılıp-kullanılmayacağı,
- c) Anlaşmanın kompleksliği,
- d) Anlaşmaya dahil olan kişilerin deneyim düzeyi.

Anlaşma çerçevesindeki çalışmalar, diğerlerinin çalışmalarını değerlendirmek için yeterli eğitim ve deneyime sahip bir uzman denetçi tarafından gözlenmelidir. Uygun belgeleme düzeyini belirlemek için mesleki yargı kullanılmalıdır.

— Yeterli ilgili veri:

İlgili veri gözlem, inceleme veya hesaplama gibi değişik yollarla sağlanabilir. Hangi miktardaki ilgili verinin yeterli olacağını belirlemede yapılan yönetim danışmanlık anlaşmasının niteliği göz önüne alınmalıdır.

Bu açıklamalardan da görüldüğü gibi SSMAS-1 yönetim danışmanlık hizmetlerine uygulanabilecek standartları gösterirken, SSMAS-2 bu standartların uygulanmasında daha fazla rehberlik sağlamaktır. Benzer şekilde SSMAS-2 teknik standartlarda da açıklamalar getirmiştir.

— Yönetim danışmanlığı anlaşmasında uygulamacının rolü:

SSMAS-2, yönetim danışmanlık hizmeti yapan bağımsız denetçinin davranışının objektif bir danışmandan öteye gitmemesi gerektiğini kuvvetlendirmektedir. Başka bir ifadeyle, uygulamacı yönetim takımının bir parçası olacak bir fonksiyonu kabul etmemelidir. Yönetim her zaman anlaşma sonucunda ortaya çıkan öneri ve stratejilerin yerine getirilmesi yetkisine sahip olmalıdır.

— Müşteri ile anlaşma:

Genel olarak müşteri ile yapılan anlaşma bir anlaşma kağıdı veya benzer bir araçla yazılı olarak belgelendirilmelidir. Anlaşma yaparken şunlar göz önüne alınmalıdır.

- a) Anlaşmanın amaçları,
- b) Anlaşmanın niteliği ve alanı,

- c) Uygulamacı, müşteri ve eğer söz konusu ise diğer tarafların rolü,
- d) Anlaşmanın temel safhaları ve kullanılacak teknikler,
- e) Anlaşma sonuçlarının müşteriye iletilme biçimi,
- f) Anlaşma için zaman çizelgesi,
- g) Anlaşma için ücret ve ödeme çizelgesi.

Anlaşmanın yazılı biçimde yapılmadığı durumlarda bu faktörlerin tanımlanması bir not ile düzenlenebilir.

— Müşteri yararı:

Yönetim danışmanlığı işini yüklenecek olan uygulamacı müşteri ile anlaşmayı kabul etmeden önce, müşterinin bu hizmetten ne beklediğini iyi anlamalıdır. Uygulamacı belirli bir kârın elde edileceğini garanti etmemelidir. Eğer uygulamacı anlaşma sonuçlarından elde edilecek kârla ilgili bazı haklara sahip olursa bunlar müşteriye açıklanmalıdır. Eğer sayısal tahminler söz konusu ise bunlar tahmin olarak sunulmalı ve ayrıca bunları destekleyici varsayımlar açıklanmalıdır.

— Sonuçların iletimi:

Anlaşma sonuçlandığında sonuçlar yazılı veya sözlü olarak müşteriye iletilmelidir.

İletişim şu konularda yapılmalıdır.

- a) Temel bulgular,
- b) Tavsiyeler,
- c) Sonuçların dayandığı gerçekler veya varsayımlar,
- d) Sonuçlar ile ilgili istisnalar veya sınırlar.

Eğer anlaşma sonuçlarının iletimi sözlü ise yukarıda sözü edilen konuların tasvir edilmesinde iç amaçlarla bir not düzenlenmesi uygundur. SSMAS-2 kompleks anlaşmalarda anlaşma sonuçlarının dönemsel tarihlerde raporlanmasının uygun olacağını söylemektedir.

#### IV— KARŞILIKLI GÖRÜŞME BİÇİMİNDEKİ YÖNETİM DANIŞMANLIK HİZMETLERİ İÇİN STANDARTLAR

Genel olarak karşılıklı görüşme biçimindeki yönetim danışmanlığı belirli bir taahhüte dayalı danışmanlık hizmetinden daha

informaldır. Bu tür bir danışmanlık hizmeti danışmanlık uygulayıcısının mevcut teknik bilgisi ve müşterinin özelliklerini tanıması üzerine kuruludur. SSMAS-3 kural 201 ve 202 çerçevesinde karşılıklı görüşme biçimindeki danışmanlık hizmetleri için aşağıdaki şekilde bir rehber oluşturmaktadır.

— Mesleki Dikkat:

Danışman tavsiyelerini açık bir dille şüphe uyandırmayacak bir şekilde yapmalıdır. Aynı zamanda bu tavsiyeler nitelik itibarıyla müşteriye uygun ve müşterinin uygulayabileceği biçimde olmalıdır.

— Planlama ve Gözetim:

Sözlü danışma biçimindeki yönetim danışmanlığı bir tesadüfü durumdan ortaya çıkmakla beraber, bu konuda arzulanan aşağıdaki fiziksel sürecin izlenmesi şeklindedir. İlk olarak uygulamacı müşterinin ricasını kavramalıdır. Daha sonra müşterinin ricası ile ilgili özellikler gözönüne alınmalıdır. Bu iki adım gerçekleştirildikten sonra, uygulamacı müşterinin ricasını nasıl uygun biçimde yanıtlayabileceğini düşünmelidir. Son olarak, geçmiş deneyimlerden kazandığı analitik yaklaşımı yerine getirebilir.

— Yeterli ilgili veri:

Genellikle, bir yönetim danışmanlık hizmetinde uygulamacı ilave teknik bilgi elde etmek için verilerin doğruluğunu araştırma imkanına sahip değildir. Müşteri bu sınırlar içerisinde kendisine tavsiyelerde bulunduğu anlamış olmalıdır. Eğer uygulamacı bilginin ilgisiz veya yetersiz olduğuna karar verirse, yanıtı şartlı olarak verebilir veya daha sonra yapılacak araştırmalara kadar yanıt vermeyebilir.

SSMAS-3 görüşme biçimindeki yönetim danışmanlık hizmetleri için teknik standartları da şöyle oluşturmuştur.

— Uygulamacının rolü:

Uygulamacı objektifliğini muhafaza etmelidir ve objektifliğini etkileyebilecek bir rolü kabul etmemelidir. Bir uygulamacı şu anlamların çıkabileceği bir görevi kabul etmemelidir. 1- Onun organizasyon içinde karar verdiği bir role sahip olduğu, 2- Müşterinin beklediği kârları garanti ettiği veya 3- Tavsiyelerinin müşterisinin sorusuyla ilgili olabilecek tüm bilgilere dayandığı.

— Müşteri ile anlaşma:

Anlaşmanın niteliği, konusu ve sınırları ile ilgili olarak müşteri ile anlaşmaya varılmalıdır. Anlaşma yazılı veya sözlü olabilir. SSMAS-3 görüşme biçimindeki yönetim danışmanlık hizmetlerinde müşteri tarafından sorunun sorulmasıyla uygulamacının cevap vermesinin aynı zamanda olamayabileceğini doğrulamıştır. Bununla beraber uygulamacı yanlış anlamaları önlemek için bazı faktörleri dikkate almadan cevabını vermemelidir. Bir uygulamacı müşteriye cevap verirken şu aşamalardan geçerek düşüncesini bildirmelidir.

— Sorunun niteliğini dikkate al,

— Müşterinin finansal veya faaliyetsetel yönleri üzerinde olan potansiyel etkisini dikkate al,

— Eksik bilgi veya diğer ilgili hususların doğurduğu sınırlamaları dikkate al,

— Rıcanın kompleksliğini dikkate al,

— Kendi yanıtın için uygun sınırlamaları dikkate al.

— Müşteri yararı:

Ugulamacı bu hizmetin belirli bir kârı gerçekleştireceğini garanti etmemelidir. Eğer kârı ile ilgili ayrılacaklı durumlar olacaksa bunlar müşteriye açıklanmalıdır. Eğer sayısal tahminler söz konusu ise bu tahminleri destekleyici varsayımlar açıklanmalıdır.

— Sonuçların iletimi:

Sonuçların iletimi yazılı veya sözlü olabilir fakat bu tür bir hizmette zaman faktörü nedeniyle genellikle cevap sözlü olacaktır. Cevap tavsiyeyi tamamlayan sınırlar veya istisnaları da içermelidir.

#### V— 3568 SAYILI KANUNUN YÖNETİM DANIŞMANLIĞI AÇISINDAN İRDELENMESİ

Ülkemizde muhasebecilik mesleğini düzenlemek için çıkarılan 3568 sayılı kanun meslek mensuplarını üç grup altında sınıflandırmıştır. Bunlar:

— Serbest muhasebecilik,

— Serbest muhasebeci mali müşavir,

— Yeminli mali müşavirliktir.



Sözkonusu kanunda ve kanuna ilave olarak çıkarılan yönetmeliklerde serbest muhasebeci mali müşavirlik mesleğinin ve yeminli mali müşavirlik mesleğinin çalışma konularından biri olarak yönetim danışmanlığından söz edilmektedir. Bu konuyla ilgili olarak serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlik kanununun «mesleğin konusu» adını taşıyan 2. maddesinin (A) şıkkının (b) bendinde muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konularından biri şöyle ifade edilmektedir.

«Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak».

Söz konusu maddenin (B) şıkkında ise; Yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu olarak yukarıda sözü edilen (b) bendine atıf yapıldığı ve bu görevlerin yeminli mali müşavirlik mesleğinin de konusunu teşkil ettiğinden söz edilmektedir.

Daha sonra çıkarılan serbest muhasebecilik, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin çalışma usul ve esasları hakkındaki yönetmelikte de aynı ifadenin yer aldığını görmekteyiz. Yönetmeliğin meslek mensuplarının çalışma usul ve esaslarına ayrılmış ikinci bölümünün serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin çalışma konularına ilişkin 18 inci maddesinin (b) şıkkında, yeminli mali müşavirlerin çalışma konularına ilişkin 19 ncu maddesinin ise (a) şıkkında aynı ifadeye yer verilmiştir.

Yukarıdaki kanun ve yönetmelik metinlerinden 3568 sayılı kanunun yönetim danışmanlığına oldukça önem verdiği sonucunu çıkarmaktayız. Kanun ve yönetmelikte yönetim danışmanlığı ifadesi kullanılmamakla beraber yukarıda sözü edilen maddede sayılan görevler açıklıkla yönetim danışmanlığını anlatmaktadır. Yönetmelikte, yeminli mali müşavirlik mesleğinin çalışma konularının ilk sırasında bu görevlerin sayılmasından kanunun danışmanlık görevini en az denetim görevi kadar önemseydiği ve eş düzeyde tuttuğu anlaşılmaktadır.

Kanun yönetim danışmanlığını mesleğin esas konularından biri olarak kabul ettiğine göre, mesleği düzenlemek için çıkarttığı tüm yönetmeliklerin yönetim danışmanlığı için de geçerli olduğunu söyleyebiliriz. Aynen AICPA'nın uygulamasına paralel olarak, daha

önce sözünü ettiğimiz meslek mensuplarının çalışma usul ve esaslarına ilişkin yönetmelikte yer alan «genel mesleki standartlar» bu meslek mensuplarının danışmanlık hizmetleri için de geçerli olacaktır. Yönetmelik meslek mensupları için genel mesleki standartları şöyle sıralamaktadır.

- Meslek ünvanı ve yeterlilik ilkesi,
- Dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık,
- Sır saklama,
- Sorumluluk,
- Bağımsızlık,
- Haksız rekabet.

Yukarıda da görüldüğü gibi bu standartlar tüm meslek mensuplarının tüm hizmetleri sırasında uymaları gereken ana ilkeler durumundadır. Yönetmeliğin üçüncü bölümünde serbest muhasebeci mali müşavirler ile yeminli mali müşavirlerin yapacakları «denetimlerle» ilgili çalışma usul ve esasları belirlenmiştir. Ancak, «danışmanlık» faaliyeti ile ilgili özgün standartlar belirlenme yoluna şimdiye kadar gidilmemiştir.

## VI— SONUÇ

Modern işletmeciliğin sorunları giderek daha karmaşık hale geldikçe muhasebecilerin çalışma alanlarının da buna paralel olarak giderek genişlediğini görmekteyiz. İşletmecilerin bağımsız dış denetçilerden yararlanabilecekleri en önemli hizmetlerden biri kuşkusuz yönetim danışmanlığıdır. İyi eğitim görmüş ve konusunda uzman bu denetçiler muhasebe, yönetim haberleşme yolları, veri işlem sisteminin mekanizasyonu, elektronik veri işlem sistemleri, sayısal değerlendirme sistemleri, iş inceleme teknikleri, stok denetim sistemleri, ticari politikalar, organizasyon yöntemleri, iletim maliyeti, dağıtım ve ticari işlemler gibi çok geniş bir alandaki sorunları ile ilgili olarak işletmelere danışmanlık yapabilirler. Her hizmet türünde olduğu gibi bu tür faaliyetlerin de en iyi biçimde yürütülebilmesi için mesleki bir takım standart ve düzenlemelerin getirilmesi gerekliliği açıktır. Muhasebecilik mesleğinin en gelişmiş şekliyle örgütlenmiş ülkelerde örneğin ABD’de bu yönde çalışmalar yapılmış ve yönetim danışmanlığı hizmeti yapacak denetçilerin davranışlarına yol gösterecek kurallar geliştirilmiştir.

Ülkemizde, muhasebecilik mesleğini düzenlemeyi hedefleyen 3568 sayılı yasada yönetim danışmanlığının yeminli mali müşavir-

lik mesleğinin önemli bir parçasını oluşturduğunu belirtmektedir. Ancak, meslek mensuplarının çalışma usul ve yöntemleriyle ilgili belirlenen genel mesleki standartlar dışında yönetim danışmanlığı ile ilgili düzenlenen bir kurallar bütünü oluşturulmamıştır. «Serbest muhasebeci mali müşavirler ile yeminli mali müşavirlerin yapacakları denetimlerle ilgili çalışma usul ve esasları»na benzer şekilde danışmanlık hizmetleri ile ilgili olarak da daha teknik çalışma usul ve esasların hazırlanması kanımızca yararlı olacaktır.

#### YARARLANILAN KAYNAKLAR

HOLMES, Arthur W., OVERMYER, Wayne S.: **Muhasebe Denetimi**, Çev. Oğuz GÖKTÜRK, Bilimsel Yayınlar Derneği Yayın No: 5.

KELL, Walter G., BOYNTON, William C., ZIEGLER, Richard E.: **Modern Auditing** (4, B) John Wiley Sons, Newyork, 1980.

MİLLER, Martin A., BAİLEY, Larry D.: **GAAS GUIDE 1989-A Comprehensive Restatement of Generally Accepted Auditing Standarts**, Miller Accounting Publications, Inc., Newyork, 1989.

———, R.G.T. 13 Haziran 1980 No: 20194.

———, R.G.T. 3 Ocak 1990 No: 20391.