

MUHASEBE, DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİMİN GEREKLİLİĞİ

Murat ERDOĞAN

Doğuş Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi

ÖZET: Bir ülkenin gelişmesi ve büyümesi, o ülkede yaşayanların oluşturduğu örgütlerin başarısına bağlıdır. Örgütlerin başarısı ise, muhasebenin hukuksal altyapısı ile uygulanacak muhasebe ve denetim tekniklerine bağlıdır. Bir ülkede muhasebe ve denetim mekanizması yoksa, o ülkenin sağlam bir muhasebe hukuku düzeni, sistemi ve tekniği olduğundan bahsedemeyiz. *Muhasebe sistemi*, kurum ve kuruluşların ekonomik faaliyetlerinin rakamsal kayıtlarını Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ)'ne uygun ve tutarlı bir şekilde düzenlemekle yükümlüdür. *Denetim* ise, ekonomik olayların gerçek mahiyetinin *ilgili mevzuat ve GKGMİ*'ne uygun olarak, kayıtlarda yer alıp almadığını *tarafsız* olarak delilleri ile araştırıp sonuçlandıran ve *onaylayan* sistematik bir çalışmadır. Ülkelerin kalkınmasında önemli engeller olan vergi kaçığının önlenmesi ve kayıt dışı ekonominin kayıtlı hale getirilmesi çok önemlidir. Bu da ancak iyi işleyen bir muhasebe düzeni ve onun etkin bir şekilde *denetimi* ile olur. Denetimin etkinliği ise, *bağımsız denetim* ile sağlanabilir.

Anahtar Sözcükler: *Muhasebe, Denetim, Bağımsız Denetim.*

ABSTRACT: Development and growth in a country depends on success of organizations which are constituted by the citizens of that country. Organizations' success depends on a sound accounting and auditing mechanism in the country, and technical background of accounting and auditing system. In the absence of accounting and auditing system, we can't expect to have it has a strong law pattern, system and technique. *Accounting* is responsible to put in order numeral records of organizations and associations economic activities as appropriate and coherent with General Accepted Accounting Principles (GAAP). As for *auditing* is a systematic work which searches as neutral with its evidences whether true nature of economic events are included in registrations belong to *General Accepted Accounting Principles and related law* then bring a conclusion and last *approve* it. It's very important to be registered the tax evasion and unregistered economy which are important difficulties to progress of countries. It can be by fine operated accounting pattern and its effective *auditing*. As for effectiveness of audit can be provide by independence of audit, *independent audit*.

Keywords: *Accounting, Audit, Independent Audit.*

Giriş

Günümüzde, muhasebe ve denetleme düzeni kurmadan, muhasebe ve denetleme mesleğini yasal düzene kavuşturmadan iktisaden kalkınmış hiçbir ülke yoktur. Sadece ulusal değil uluslararası mali sonuçların da tek bir olguyu, yani *gerçeği*

göstermesi gerekir. *Mali gerçeğe uygunluk* ise, ancak bağımsız denetim ile sağlanabilir. Bu makalenin amacı *denetimin* gerekliliğini, ancak denetim içinde de *bağımsız denetimin* mutlak olduğunu vurgulamaktır. Bu maksatla, ilk olarak muhasebe ile denetim kavramı ve denetim ile muhasebenin ilişkisi incelenecek, daha sonra da bağımsız denetimin yapısı ve sonuçta önemi ortaya konacaktır.

1.Yönetmelik Denetim, muhasebe ve Türkiyede Muhasebenin Meslekleşmesi

Toplum ihtiyaçlarının artması ve ihtiyaçların çeşitlenmesine paralel olarak işletmeler genişlemiş ve yeni tür işletmeler ortaya çıkmıştır. İşletmelerin sahip ya da ortaklarının tek kişi olmaları ve faaliyetlerinin sınırlı kalması durumlarında *denetim altında tutulmaları* kolaydır. Ancak, insan ve toplum ihtiyaçlarına paralel olarak işletmelerin büyümeleri, genişlemeleri ve çeşitlenmeleri durumlarında denetim altında tutulmaları da zorlaşmaktadır. Böylece *denetim sağlanması bakımından* mali işlemlerin kaydedilmesi gereği önem kazanmıştır. Bu vasıta ile mali işlemlerin kaydının yapılması, *muhasebeleştirilmesi* söz konusu olmuştur.

Muhasebenin dolayısıyla kaynağı olan denetimin, görevi sadece işletme yöneticilerini bilgilendirmek değildir. Yöneticilerin yanında işletme ile ilgilenen pek çok kişi ve grupları da ilgilendirir. Bu kişiler ve gruplar iş dünyasında çok geniş bir alana yayılmışlardır. İhtiyaçları olduğunda işletmelerden bilgi talep etmektedirler. İşletmenin hissesini borsada satın alan büyük ve küçük yatırımcılar ile o işletme ile iş yapan işyeri sahipleri bunlara birer örnek olarak gösterilebilirler.

13 Haziran 1989 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, *muhasebe* ve *denetim* faaliyetlerini bir meslek olarak tanımlamakta ve bu alanlarda profesyonel anlamda hizmet sunan kişilerin niteliklerini de belirlemektedir. Böylelikle Avrupa Birliği ile entegrasyonda bir önemli bir adım olan denetçilerin özellikleri yönünde de bir gelişme sağlanmıştır. Ülkemizde muhasebe ve denetiminde en önemli adımlardan biri de, 1 Ocak 1994 tarihinden itibaren tüm işletmeleri kapsayan tek düzen muhasebe sistemi uygulanmaya başlamasıdır. Bu sistemde muhasebenin temel kavramları, mali tablo ilkeleri, hesap planı ve mali tablo formlarında bir örnekliğin sağlanması amaçlanmıştır. Bunlara ilaveten, 1994 yılında muhasebe ve denetim standartlarını saptamak üzere Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) kurulmuştur. TMUDESK, Türkiye muhasebe standartlarını saptarken, uluslararası muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlamayı temel bir ilke olarak benimsemiştir. Böylelikle ülkemizde denetimde tek sesliliğe ulaşılmıştır.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı’nın 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 175 ve mükerrer 257 sayılı maddelerinin bakanlığa verdiği yetkilere dayanarak çıkarttığı 26 Aralık 1992 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 1 numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ile muhasebe yöntem ve esasları,

I-Muhasebenin temel kavramları (MTK),

II-Muhasebe politikalarının açıklanması,

III-Mali tablolar İlkeleri (MTİ),

IV-Mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması,

V-Tekdüzen hesap çerçevesi (THÇ), tekdüzen hesap planı (THP) ve THP açıklamaları olmak üzere, beş bölüm halinde açıklanmıştır.

Bir işletme tarafından benimsenen muhasebe yöntemleri, *muhasebe politikaları* olarak adlandırılır. Önemli muhasebe politikaları mali tablolara eklenen dipnotlar aracılığıyla açıklanır. Muhasebe politikalarının tutarlı bir şekilde uygulanması esastır, buna rağmen yasal düzenlemelerdeki değişimler, standartlardaki değişimler ve işletmenin mali tablolarının daha gerçekçi olacağı düşüncesi ile muhasebe politikalarında değişikliğe gidilebilir. Bu durumda değişikliklerin nedenleri ile birlikte açıklanması gereklidir.

Muhasebe standartları, muhasebe bilgilerinin güvenilir, anlaşılabilir anlam ve kavramlar birliği sağlanmasına yönelik her aşamada kullanıcıya ışık tutan temel yöntem ve ilkelerde birlik sağlanmasına dayanır ve ülkemizde Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odalar Birliği (TÜRMOB), Türkiye Muhasebe Denetimi Standartları Kurumu (TMUDESK), Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Maliye Bakanlığı gibi yetkili kuruluşlarca oluşturulur ve yayınlanır. TMUDESK'in kuruluşunu sağlayan ve IFAC (The International Federation of Accountants) ile IASC (International Audit Standards Committee) üyeliği mevcut olan TÜRMOB, Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarından esinlenerek, Türkiye Muhasebe Standartları'nın oluşmasına öncülük etmiştir. Denetim faaliyetlerine rehber niteliğinde olan ve TMUDESK tarafından yayınlanmış bulunan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS). Tablo:1'de listelenmiştir.

Tablo 1.
TMUDESK Tarafından Yayınlanan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)

TMS 1	Finansal (Mali) Tabloların Sunuluşu.
TMS 2	Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal (Mali) Raporlama.
TMS 3	Nakit Akış Tabloları.
TMS 4	Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler.
TMS 5	Konsolide Finansal (Mali) Tablolar.
TMS 6	İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi.
TMS 7	Yatırımların Muhasebeleştirilmesi.
TMS 8	Maddî, Maddî Olmayan Duran Varlıklar ile Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar.
TMS 9	Amortisman Muhasebesi.
TMS 10	Dönem Net Karı veya Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Değişiklikler.
TMS 11	Finansal (Mali) Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması
TMS 12	Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi
TMS 13	Stoklar.
TMS 14	Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi.
TMS 15	Araştırma Geliştirme Maliyetleri.
TMS 16	Banka ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarının Kamuya Açıklanması
TMS 17	Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi
TMS 18	Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri
TMS 19	Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Aktifler

Muhasebe standartlarına uyumla ilgili olarak mesleki organların yada kuruluşların kabul etmiş oldukları ve muhasebenin dayandığı *genel ilkeler*, ECA (European Court of Auditors) tarafından hazırlanan *Denetim Terimleri* isimli eserde **Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ)** olarak adlandırılmaktadır. Muhasebe ilkeleri *muhasebe standartları* aracılığıyla uygulamaya konur. Muhasebe

standartları, muhasebe işlemlerinde ve mali tabloların düzenlenmesinde işletmelerce temel alınması zorunlu olan muhasebe ilkeleri ile uygulamalar arasındaki farklılıkları en aza indiren düzenlemelerdir. Muhasebenin uluslararası ilişkilerde uygulanması, Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS)'nı da kapsayacak şekilde Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)'ıyla beraberce ele alınmalıdır.

Muhasebenin Temel Kavramları (*Muhasebe İlkeleri*), muhasebenin özünü belirleyen kurallar dizisidir. Ticari işletmelerin faaliyetleri ve mali durumları hakkında sağlıklı bilgi edinme gereğinin bir sonucu olarak geliştirilmişlerdir. Bunlar uluslararası nitelikte olup, muhasebe ilke ve kurallarının uygulanmasında ve denetimin yürütülmesinde birer rehber olarak kullanılırlar. Öyle ki, bu kavramlar dikkate alınmadan ne sağlıklı bir muhasebe tutulabilir, ne de denetim yapılabilir (MHUD, 1999: 508).

Her hangi bir muhasebe ve denetim sistemi, aşağıda belirtilenler dahil pek çok gereksinmeyi karşılamak üzere faaliyet göstermektedir.

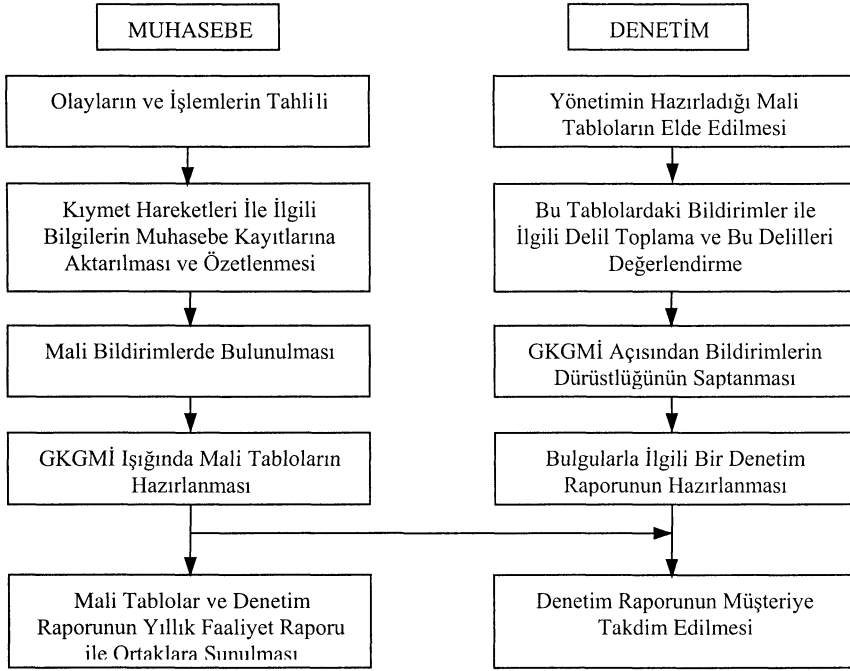
- a. İşletmenin finansal durumu ve geleceği hakkında bilgi sağlamak.
- b. Yatırım kararları için baz olarak kullanmak.
- c. İşletmenin vergi yükümlülüğünü hesaplamak.
- d. Endüstriyel, bölgesel ve ulusal planlama açısından işletmenin başarısı ile ilgili göstergeler sağlamak.

Muhasebe ve denetim sistemi bu işlevsel amaçları bir öncelik sırasına göre yerine getirecek ve bu öncelik yönetmelik çerçevesinde; statüde, profesyonel muhasebecilerin yetiştirilmesi ve organizasyonunda ve finansal yada ticari işletmelerin türünde, büyüklüğünde ve amacında yansıtılacaktır.

2. Denetim ile Muhasebenin İlişkisi

Mali tabloların hazırlandığı muhasebe sürecinin amaçları ve yöntemleri ile, bu tabloların güvenilirliklerinin araştırıldığı denetim sürecinin amaçları ve yöntemleri arasında önemli farklılıklar vardır. Muhasebe, denetlemenin temel dayanağı; denetleme ise, muhasebenin yasalara, kurallara, ilkelere ve yöntemlere uygunluğunun sağlanmasıdır. Muhasebe denetimi, muhasebenin eksiklerini ve aksayan yönlerini ortaya çıkaran bir fonksiyon üstlenmektedir. Sonuç olarak, muhasebesiz denetleme dayanaksız; denetimsiz muhasebe de sağlamasıdır. Bu çerçevede, Denetim ve Muhasebe Arasındaki İlişki Şekil:1'de gösterilmiştir.

Şekil 1.
Denetim ve Muhasebe Arasındaki İlişki



Hilenin bulunması ya da kaçınılması konusundaki güvenlik, iyi işleyen bir muhasebe sistemiyle, bağımsız bir denetim ve uygun bir iç kontrolla sağlanabilir. Muhasebe yöntemlerinde ya da kayıtlarında yapılan hilenin ilk nedeni, genelde, hırsızlık yada yolsuzlukların gizlenmesidir. Hileli kayıtların ya da gerekli kayıtları yapmamanın ikinci nedeni ise; ortakları, kredi verenleri ve diğer ilgili kimseleri yanıltıcı biçimde oluşan bir gerçek dışı yada gerçekleşmemiş bir olayı, özellikle de, mali durum ve mali işlemlerle ilgili durumları açıklamaktır. *Denetimin temel görevi, bu tür mali hesap hilelerinde toplanır.*

3. Denetim

Yukarıda kısaca bahsedildiği gibi *denetim*, ticari ve mali olayların tarihi ile başlamıştır. Nerede bir ticari faaliyet ve mali olay meydana gelmişse, bugünkü anlamda olmasa da, orada mutlaka bir denetim sözkonusudur. Pek çok kişi ve kaynak tarafından çeşitli şekillerde ifade edilmekte olan *denetim* için geniş kapsamlı bir tanım söz konusu olduğunda; *denetim*,

- denetimin konusunu oluşturan muhasebe verilerini - gerçekleşmiş ekonomik faaliyet ve olayların o anki sonuçlarını - diğer bir deyişle *olani belirlemek*,
- *olması gereken ile tamamlılık, gerçeklik, doğruluk, kanunilik, açıklık ve tarafsızlık* olarak adlandırılan denetim ilkelerine göre GKGD (Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları) çerçevesinde *delillere dayanarak karşılaştırmak*,

- gelecekteki hataların önlenmesine yardımcı olmak maksadıyla yapılmakta olan denetime özgü ölçütler ve standartlar geliştirerek, kişi ve kuruluşların gelişmesine, mali yönetim - müteşebbislerin işletmeye yaptıkları yatırımın geleceği konusunda bilgilendirilmeleri - ve *mali kontrol sistemlerinin* diğer bir deyişle *muhasabe denetiminin* geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine rehberlik edecek şekilde denetim tekniklerini kullanarak *olan ile olması gereken arasındaki sapmaları belirlemek,*
- elde edilen sonuçları ve bulguları kullanarak tarafsız *bir yargı veya sonuca ulaşmak* ve sonuçta, denetçinin ilişkide bulunduğu gruplara iletmek için kullanılan sistematik bir süreç olarak ifade edilebilir.

Nasıl ifade edilirse edilsin, denetimin tanımının temelinde, herhangi bir nedenle kendilerine kaynak tahsis edilen kişi veya birimlerin, kaynakları nasıl kullandıklarının muhasebesi niteliğinde olan *hesap verme sorumluluğu* kavramı vardır. Hesap verme sorumluluğu, yönetsel ve mali hesap verme sorumluluğu olarak ayrı ayrı incelenmelidir. Bir gerçek kişiye tahsis edilen kaynağa bir görev yüklenmişse, bu kişinin kaynakları nasıl kullandığının yanında, kaynak tahsisine neden olan hedeflere varıp varmadığının da tespitinin söz konusu olduğu sorumluluk çeşidine literatürde *Yönetsel Hesap Verme Sorumluluğu* adı verilmektedir. Bu makalede konu olan *Mali Hesap Verme Sorumluluğu* ise, daha ziyade tahsis edilen kaynağın daha önceden belirlenen yöntemlere uygun kullanılıp kullanılmadığı ile ilgilidir.

3.1.Denetimin Özellikleri

Yukarıdaki denetim tanımdan ortaya çıkan denetim özellikleri şöyle ifade edilebilir.

Denetim bir süreçtir. Bu denetimin dinamik bir faaliyet olduğunu gösterir. Bilgi üretme ve karar verme aşamalarını içeren anlamlı, akılcı, planlı ve bilimsel çabalardan oluşur.

Denetim iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgilidir. Muhasebenin iktisadi bilgileri teşhis etme, ölçme ve raporlama işlevleri vardır.

Denetim, önceden belirlenmiş ortak esaslara (ölçütlere) dayanır. Denetçi sonuç ve bulgularını ilgili taraflara bildirmek için bir ortak haberleşme dili kullanır. Bu dil önceden belirlenmiş hedefler, standartlar ve ölçütleri esas alır.

Denetim tarafsızdır. Denetçi önyargıya dayanmadan, bağımsız olarak inceleme yapmakta ve elde ettiği sonuçları titizlikle ve tarafsız olarak topladığı delillere dayandırarak ilgililere sunmaktadır.

Sonuçları bildirme (rapor) denetimin son aşamasıdır. Denetçi inceleme ile ilgili bulgularını, görüş ve yargısını yazılı bir rapor ile açıklamaktadırlar.

Denetim ileriye dönüktür. Denetim, geçmişteki olay, işlem ve faaliyetleri ele alarak bir sonuca ulaşmakta ise de, asıl amaç, geçmişe ait zararı gidermekten ziyade gelecekte olabilecek zararları önleyici tarzda ortama özgü tedbirleri belirlemektir. Diğer bir deyişle denetim bir *gelecek sigortası* niteliğindedir.

3.2. Denetim İlkeleri

Oluşturulacak görüşe dayanak teşkil edecek yeterli, uygun ve kaliteli deliller toplayabilmek amacıyla uygulanan, gerek maddi doğruluğu ve gerçekliği araştırmaya yönelik ve gerekse mevzuata uygunluğu araştırmaya yönelik denetim işlemleriyle ilgili yukarıdaki tanımda da yeralan *denetim ilkeleri* beş adettir; *Tamamlık* (completeness), bütün işlem ve olayların kayıtlara geçirilmiş olması; *Gerçeklik* (occurrence), kaydedilmiş bulunan işlem ve olayların ilgili dönem içinde gerçekten gerçekleşmiş olması; *Doğruluk* (truthfulness), kaydedilen işlemlerin doğru olarak hesaplanmış, değerlendirilmiş ve ölçülmüş olması; *Kanunilik* (regularity), yasal düzenlemelerin ihlal edilmemiş olması ve *Açıklık* (disclosure), kaydedilen işlemlerin anlaşılır bir şekilde tasnif edilmiş ve ait olduğu hesaba dahil edilmiş olmasıdır.

3.3. Denetim Teknikleri

Denetim teknikleri, literatürde genel olarak, Bütçe Tekniği; Planlama, Programlama Bütçe Sistemi; Program Değerlendirme ve Gözden Geçirme Tekniği (PERT) ve Yönetim Maliyeti Tekniği olmak üzere tasnif edilmektedir (Başaran, 1982: 45).

Denetimin uygulamasında kullanılan yöntemler ise;
Genel Kabul Görmüş Denetim Teknikleri ve
Özel Denetim Teknikleri olmak üzere ikiye ayrılabilir.

GKGDT;

1-Sayım ve envanter incelenmesi;

2-Belge incelemesi;

3-Gözlem;

4-Bilgi toplama;

5-Doğrulama;

6-Karşılaştırma ve aritmetik inceleme ve

7-Analitik incelemedir (Bağımsız Denetleme Çalışması..., Seri:X, No:4, Md.13).

Özel Denetim Teknikleri ise;

1-Sorgulama ve

2-Çözümlemedir.

Denetimde kullanılan yöntem (teknik) seçiminde etkili olan faktörler ise; aşağıdaki gibi sıralanabilir (Çömlekçi, 1978: VIII). Bunlar;

1-Temin Edilecek Delilin Tipi;

2-Delilin Güvenilirliği ve Etkenliği;

3-Tekniğin Kullanılmasından Doğacak Giderler;

4-Diğer Tekniklerle Uyumluluk;

5-Çok Yönlülük ve Uygulama Yeteneği;

6-Denetlenen İşletme Kabul Edilebilirlik;

7-Mesleki Yönden Kabul Edilebilirlik ve

8-Uygulanabilirliktir.

Bilgisayarın denetim de kullanılmaya başlaması ile, geleneksel denetim yaklaşımlarına alternatif olmak üzere, bilgisayar çıktıları kullanarak yapılan *bilgisayar etrafında denetim*, test verilerini kullanarak veya yeniden işleme tabi tutarak yapılan *bilgisayar içinden denetim* ve geliştirilmiş denetim yazılımları kullanılarak yapılan *bilgisayar ile denetim* kavramları gündeme gelmiştir (Erden, 1996: 28-31). Denetim faaliyetlerini yürütmekte olan kişi ister bağımsız denetçi, ister iç denetçi, isterse kamu denetçisi olsun, her üç tür denetçi için önemli olan, teknolojinin gelişmesiyle veya bilgisayarların işletmelerdeki etkinliğidir.

3.4.Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS), Denetim Aşamaları ve Bağımsız Denetim Süreci.

Muhasebe ilkeleri, muhasebe denetimi uygulandığında, incelemenin hedeflerini belirleyen ve bu hedeflerin nasıl gerçekleştiğini öneren temel verilerdir. Denetim standartları ise, denetçiye mesleki sorumluluğunu yerine getirmesinde yardımcı olan, ona faaliyetlerinde ışık tutan ilkelerdir (Güredin, 1987: 23). Denetim standartları aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir.

- 1-Genel standartlar, bunlar;
 - a-Mesleki Eğitim ve Tecrübe;
 - b-Bağımsızlık ve
 - c-Kişisel ve Ahlaki Niteliklerdir.
- 2-Çalışma Alanı Standartları, bunlar;
 - a-Planlama ve Gözetim;
 - b-İç Kontrol Yapısının İncelenmesi ve
 - c-Denetim Delili Toplamadır.
- 3-Raporlama Standartları.

Her süreç, birtakım aşamalardan oluştuğuna ve bu aşamalar kurumsal yönden bütünden ayrı olarak düşünülebileceğine göre, denetim sürecinin aşamalarını birbirinden ayırmak, denetim sürecinin daha kolay anlaşılmasına yardımcı olur. Bu aşamalar dörde ayrılır (Atay, 1997: 44-46). Bu aşamalar;

- 1-Olanı belirlemek;
- 2-Olması gerekenle karşılaştırmak;
- 3-İkisi arasındaki sapmaları ve kusurları belirlemek ve
- 4-Bir yargı veya sonuca ulaşmaktır.

Bağımsız denetim süreci ise 4 ana safhadan oluşmaktadır. Bu safhalar;

- 1-Denetçinin seçimi (görevlendirilmesi) safhası;
- 2-Planlama safhası;
- 3-Yürütme (uygulama) safhası ve
- 4-Raporlama safhasıdır.

Denetim Standartları, Denetim Aşamaları ve Bağımsız Denetim Süreci arasındaki bağ Tablo:2' de gösterilmiştir.

Tablo 2.
Denetim Standartları, Denetim Aşamaları ve Bağımsız Denetim Süreci

Denetim Standartları	Denetim Aşamaları	Bağımsız Denetim Süreci
1.Genel Standartlar. a-Mesleki Eğitim ve Tecrübe. b-Bağımsızlık. c-Kişisel ve Ahlaki Nitelikler.		1-Denetçinin Seçimi (Görevlendirilmesi). Safhası.
2.Çalışma Alanı Standartları. a-Planlama ve Gözetim. b-İç Kontrol Yapısının İncelenmesi.	1-Olanı Belirlemek.	2-Planlama Safhası. a-Denetlenen İşletme Hakkında Bilgi Toplama. b-Denetim Çalışmalarını Bölümleme. c-İç Kontrol Sistemini Değerlendirme. d-Önemlilik Düzeyini Belirleme. e-Denetim Riski Düzeyini Belirleme. f-Denetim Amaçlarını Belirleme. g-Denetim Programının Taslağını Yazma. h-Zaman Planlaması. ı-Emek Planlaması.
c-Denetim Delili Toplama.	2-Olması Gerekenle Karşılaştırmak. 3-İkisi Arasındaki Sapmaları Belirlemek.	3-Yürütme (Uygulama). Safhası. a-Denetim Programının Hazırlanması. b-Denetim Çalışma Dosyasının Hazırlanması. c-Çalışma Kağıtlarının Düzenlenmesi. d-Bulguların Düzenlenmesi. e-Delillerin İncelenmesi. f-Bağımsız Denetim Tekniklerinin Uygulanması. g-Tahillilerin Yapılması. h-Denetimin Sonuçlandırılması. ı-Önerilerin Belirlenmesi.
3.Raporlama Standartları	4-Bir Yargı veya Sonuca Ulaşmak.	4-Raporlama Safhası.

4.Bağımsız Denetim

Mali tabloların güvenilir (doğru) olup olmadıklarını objektif olarak belirleyen ve bunu rapor eden faaliyet *Bağımsız Denetim* (independent audit) olarak adlandırılır. Ancak bu denetimin amacı, ortaklıklar ve sermaye piyasası kurumlarına ait hesapların vergi kanunları yönünden incelenmesi değildir.

Bağımsız denetim şirketlerince yapılan denetimlerde, kamuya açıklanacak ya da SPK'na gönderilecek olan mali tabloların uluslararası muhasebe ilke ve standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı incelenir. Diğer bir deyişle, söz konusu tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğu ve gerçeğe dürüstçe yansıtıp yansıtmadığı araştırılır. Bağımsız denetimin geçerli olması için, denetim ilke ve kurallarına uyulması zorunludur.

Bağımsız denetim (Independent Audit), ortaklıkların ve Sermaye Piyasası Kurumlarının kamuya açıklanacak veya SPK'unca istenecek mali tablolarının, genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uygunluğu ile bilgilerin doğruluğunun ve gerçeği dürüst bir biçimde yansıtıp yansıtmadığının, denetçiler tarafından denetim ilke ve kurallarına göre, defter, kayıt ve belgeler üzerinden incelenmesini ve tespit edilen sonuçların rapora bağlanmasıdır (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ, Seri:X, No:16, Md.2). Ancak, bağımsız denetimin sermaye piyasası kurumları işlem ve hesaplarının vergi kanunları yönünden incelendiği anlamında anlaşılmalıdır. Bağımsız denetiminin

sorumluluğu, mesleki standartlara uygun bir inceleme yapmasıyla sınırlıdır. Bununla beraber, bağımsız denetçi, yönetimin yasal olmayan davranışlarını bulup çıkarmaktan da sorumlu değildir. Yasa dışı olayları saptamak hukukun işidir. Denetçinin bir hukuk uzmanı olarak hareket etmesi *sınırlarının dışına çıkmasına* neden olur.

SPK tarafından 13 Aralık 1987 tarihinde yayımlanan *Sermaye Piyasası Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmeliğin* 8nci maddesinde üç tür bağımsız denetlemeden söz edilmektedir. Bunlar;

- 1-Süreklî denetim;
- 2-Özel denetim ve
- 3-İsteğe bağlı denetimdir.

Ancak, 4 Mart 1996 tarih ve 22570 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Seri : X, No:16 tebliğ ile bu denetim türlerine bir de *sınırlı denetim* eklenerek üç tür olan bağımsız denetim çeşidi dört olmuştur.

- *Süreklî Denetim*, her yıl yapılan ve gerekli tüm denetim tekniklerini kapsayan denetlemeyi ifade eder.
- *Özel Denetim*, menkul kıymetlerin halka arzı için izin almak üzere SPK'na başvuran veya Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında olup, birleşme, devir ve tasfiye durumunda bulunan ortaklıklar ile aynı durumdaki yardımcı kuruluşlarca düzenlenmiş olan mali tablo ve raporların yönetmelik uyarınca denetlenmesidir.
- *İsteğe Bağlı Denetim*, SPK'nı kapsamında olmayan ortaklıklarca, kendi istekleri ile yaptırılan denetimdir.
- *Sınırlı Denetim*, SPK tebliğleri uyarınca süreklî denetim yaptırma zorunluluğu bulunan ortaklık ve aracı kurumların ara mali tabloları için yaptırıldıkları denetimdir.

Denetçi, Genel Kabul Görmüş Denetim Tekniklerini (GKGDT) uygulayarak muhasebe denetimi esnasında elde ettiği delilleri inceler ve bir *Denetim İzi* oluşturur. Topladığı delilleri çalışma kağıtlarını kullanarak belgeler. *Olumlu, Şartlı, Olumsuz veya Görüş Bildirmeme* olarak tasnif edilebilen *Denetim Raporu* ile denetim bitirilir.

Bağımsız denetim raporu, bir anlık durumda, diğer bir deyişle denetimin yapıldığı zamanda, işletmenin mali tablolarının gerçekleri yansıttığını, işletmenin bilançosunda yer alan tüm aktif ve pasif hesapların kanuni defter ve belgelere, Türkiye muhasebe standartlarına ve kullanılması gerekli ise de uluslararası muhasebe standartlarına uygun bulunduğunu söyler. Ancak, bu rapor, işletmenin belli bir süre sonra ne olacağını, bu işletmeye yatırım yapmanın uygun olup olmayacağı konusunda bir bilgi kaynağı olarak değerlendirilemez.

4.1. Bağımsız Denetiminin Gerekliliği ve Dayanağı

Toplumu oluşturan kişi ve kuruluşlar işletmelerle ilgili karar alabilmek için güvenilir bilgiye ihtiyaç duyarlar. İşletmelerden elde edilen bilgilerin güvenilir olmama riski vardır. Bunun nedenleri şunlardır (Bozkurt, 1999: 20-21)

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

Bilgi riskini oluşturan koşullar, denetimin bağımsız denetçi tarafından yapılmasının nedenleri olarak sayılabilirler (Kepekçi, 1996: 8-9). Bu koşullar şunlardır:

- 1-Çıkar çatışması;
- 2-Muhasebe sisteminin karmaşıklığı;
- 3-Bilgilerin alınacak kararlarla ilgili olması ve
- 4-Diğer nedenlerdir.

Bağımsız denetimi gerektiren etmenler ise;

- 1-Daha iyi ve yararlıyı arayış eğilimi;
- 2-Uygulama değişiklikleri (yorum ayrılığı);
- 3-Uygulama kusurları;
- 4-Uygulama yanlışlıkları;
- 5-Kuralların uygulama ile bağdaşmaması;
- 6-Savsaklamalar ve
- 7-Art niyetli tutumlar olarak adlandırabileceğimiz hileler ve yolsuzluklardır.

4.2. Bağımsız Denetimin Yararları

Bağımsız denetim, *Mesleki Esaslar (Genel Esaslar)*, *Çalışma Esasları ve Raporlama Esasları* olarak uluslararası normlara göre GKGDS'na uyularak yapılır. Muhasebe denetimi çalışmalarının esasını, denetlenen işletmenin mali tabloları hakkındaki bir görüş sahibi olmak teşkil etmektedir. Kayıtlara, dolayısı ile bunlara dayanılarak düzenlenen mali tablolara güven duyulmalıdır. İşletme ile ilgilenen gruplar, bu mali tablolara güvenerek, işletme hakkında karar alırlar ve aldıkları kararları uygularlar (Türedi, 2000: 157).

Bağımsız denetimin işletmeye sağladığı yararları genel olarak üç şekilde tasnif edilebilir (Pekiner, 1988: 9). Bunlar;

1-Üstlerin astlarının faaliyetlerini daha iyi değerlendirmek olanağı elde ettikleri gibi astların da üstlerin gelecekle ilgili planları ve bekleyişleri hakkında bilgi sahibi olmalarının sağlayan *haberleşme*;

2-Astların üstler tarafından, işletme içi ve işletmeler arası mukayeseler yardımıyla uyguladıkları *değerleme* ve

3-Astları işletmenin genel amacı ışığında, faaliyetlerini en verimli şekilde yürütmek üzere özendirilmesi olarak ifade ettiği *motivasyondur*.

Bağımsız denetimin yukarıdaki sayılan yararlarla ilaveten işletmeye, ortaklara ve yatırımcılara sağladığı yararlar aşağıda verilmiştir.

4.2.1. Denetlenen İşletmeye Sağladığı Yararlar

Bağımsız denetim sonucu düzenlenen raporlar işletme yönetimine işletmenin olumlu ve olumsuz mali durumunun ne olduğunu *tarafsız ve nesnel* bir biçimde ortaya koyar. Bağımsız Dış Denetçi tarafından tasdik edilen bir mali tablo, *güvenilir, doğru ve şeffaf* bir mali tablodur. Bu da işletme yöneticisine *daha sağlıklı ve doğru karar* verebilme imkanı verir.

Bağımsız denetim sonucundan İşletme yöneticisi, işletmede var olan yanlışlıkları, yolsuzlukları, eksiklikleri, Türkiye Muhasebe Standartlarına ve gerekli ise de uluslararası muhasebe standartlarına uyumsuzlukları vb. unsurları zamanında öğrenmek imkan bulur.

4.2.2. Denetlenen İşletmenin Ortaklarına Sağladığı Yararlar

Bağımsız denetimin tamamen tarafsız kişilerce yürütülmesi tarafsız bir şekilde raporlanması nedeniyle bağımsız denetimden geçmiş bir işletmede tüm ortakların ve özellikle yönetimde yer almayan ortakların hakları daha iyi korunmuş olur. İşletme içi ve dışı her türlü eksik, yanlış ve haksız uygulama açıkça ortaya çıkar. İşletme yönetiminin bilerek veya bilmeyerek bazı olayların ve bazı olguların üzerini örtmesine imkan da tanımaması yönünden de bağımsız denetimin oldukça önemli bir işlevi vardır.

4.2.3. Denetlenen İşletme ile İlişkisi Olan Üçüncü Kişilere ve Sermaye-Para Piyasası'na Sağladığı Yararlar

Mali Tabloları, bağımsız bir dış denetçi tarafından denetlenmiş olan işletmeler, gerek alım-satım ilişkisinde buldukları işletmeler açısından ve gerekse ilişkide bulunacakları para ve sermaye piyasası kuruluşları açısından yapılan değerlendirmelerde, mali tabloları bir bağımsız denetçi tarafından denetlenmiş olmaları önemli yararlar sağlamaktadırlar. Bağımsız denetimden geçmiş ve mali tabloları tasdik edilmiş bir işletme *denetim raporunda belirtilen şartlar ve kayıtlar çerçevesinde* güvenilir ve tercih edilir bir işletmedir.

SONUÇ

Bir örgütü kurmak ve sürdürmek için etkililiğini engelleyen sorunlarını ortadan kaldırmak gerekir. Örgütün geleceğe dönük, kısa ve uzun süreli planlarını yapmak, planın uygulanışını incelemek, kuşkusuz örgütün sorunlarına ilişkin pek çok veri sağlar. Ancak, inceleme yoluyla örgütün sorunlarını ortaya çıkartmak, kimi kesimlerinin gözden kaçırılmasına, kimi kez de alışılmış birlikte yaşanan sorunların gizli olarak sürdürülmesine yol açmaktır. Bu noktada *güvenilir bilgiye* dayalı bağımsız denetim yukarıda bahsi edilen özellikleriyle sorunları ortadan kaldırmada bir çözüm olarak ortaya çıkmaktadır.

Toplumun gelişip karmaşıklaşmasının *güvenilir bilgiye* olan ihtiyacı daha da artırmakta olduğu açıktır. Özellikle müteşebbisler açısından işletmelere yapmış oldukları yada yapmayı planladıkları yatırımlarda ana ölçütü, artık elde etmiş oldukları bilgilerin güvenilirliğinden başka bir şey olmadığı da su götürmez bir gerçektir. Açıklanan bilgilerin yeterince güvenilir olmaması karar alıcıları bu

konuda bazı önlemler almaya zorlamaktadır. Karar alıcı, açıklanan bilgilerin, vereceği karar için yeterli derecede güvenilir olduğunu araştırmalıdır. Bu araştırma sırasında çeşitli yöntemlere başvurulabilirse de, daha önce, böyle bir girişimin iktisadi açıdan değer olup olmadığı saptanmalıdır. Daha güvenilir bilgi elde etmenin sağlayacağı yarar, o bilgiyi elde etmek için katlanılacak giderden fazla olduğu sürece, karar verici böyle bir yola gitmelidir. Açıklanan bilgilerin güvenilir olup olmadığının araştırılmasında başvuru genel bir yöntem, bu bilgilerin bağımsız bir kişi tarafından denetlenerek doğrulanmasıdır. Bütünlüğü, doğruluğu ve tarafsızlığı denetlenip doğrulanmış bilgi, artık, karar işlemi için güvenilir bilgi olarak kabul edilmektedir.

KAYNAKLAR

- ATAY, C. (1997). *Devlet Yönetim ve Denetim*, Marmara Kitabevi, Bursa.
- Bağımsız Denetleme Çalışması ve Raporlamasının İlke ve Kuralları Hakkında Tebliğ*, Seri:X, No:4 T.C. Resmi Gazete – (19846, 18 Haziran 1988).
- BAŞARAN, İ. E. (1982). *Örgütsel Davranışın Yönetimi*, Ankara.
- BOZKURT, N. (1999). *Muhasebe Denetimi*, Alfa Yayınları, İstanbul.
- ÇÖMLEKÇİ, F. (1978). *Muhasebe Denetimi*, Eskişehir T.İ.A. Yayınları No:202/131, Eskişehir.
- ECA (1999). *İngilizce-Fransızca-Türkçe Denetim Terimleri / (European Court of Auditors)*, Çeviri, ,Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü Yayını, Ankara.
- ERDEN, S. A. (1996) “Bilgisayarlı Muhasebe Ortamında Bağımsız Denetim”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, yıl:1996, sayı:1, s.8-33.
- GÜREDİN, E. (1987). “Türkiye’de Denetim Standartlarının Oluşumu”, *Mali Sorunlara Çözüm Dergisi*, sayı: 33-34, s.21-29.
- KEPEKÇİ, C. (1996). *Bağımsız Denetim*, Lazer Ofset, Ankara.
- MHUD. (1999). *Denetim İlke ve Esasları*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul.
- PEKİNER, K. (1988). *İşletme Denetimi*, İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe Enstitüsü Yayınları, No:55, İstanbul.
- Serbest Muhasebecilik, Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu., T.C. Resmi Gazete – (3568, 13 Haziran 1989).
- Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ, T.C. Resmi Gazete (22570, Seri: X, No: 16, 4 Mart 1996).
- Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetim Hakkında Yönetmelik, SPK, (Seri: X, No: 16, 13 Aralık 1987).
- TÜREDİ, H. (2000). *Denetim*, Celepler Matbaacılık, Trabzon.