

174

13011

# MUHASEBE DENETİM İŞLEMLERİNDE TEMEL YAKLAŞIMLAR VE BAŞLICA SORUNLAR

Nihat AYDENİZ

İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ  
GENEL KÜTÜPHANESİ

İnönü Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü

Lisansüstü Eğitim—Öğretim ve Sınav  
Yönergesi'nin

İşletme Anabilim Dalı için öngördüğü  
BİLİM UZMANLIĞI TEZİ  
Olarak Hazırlanmıştır

MALATYA  
Eylül, 1988

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne

İş bu çalışma, jürimiz tarafından İşletme  
Anabilim dalında BİLİM UZMANLIĞI TEZİ  
olarak kabul edilmiştir.

Başkan -----  
Adı, Soyadı ve Ünvanı

Üye -----  
Adı, Soyadı ve Ünvanı

Üye -----  
Adı, Soyadı ve Ünvanı

-----  
Onay

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine  
ait olduğunu onaylarım.

.... / ... / 1988

İmza

Adı Soyadı ve Ünvanı

-----  
Enstitü Müdürü

## I Ç I N D E K I L E R

	Sayfa
	-----
GİRİŞ.....	1
I. BÖLÜM	
1. DENETİM: KAVRAM VE GENEL AÇIKLAMALAR.....	7
1.1. Tanımı ve özellikleri.....	7
1.2. önem ve Gereği.....	12
1.3. Amaçları.....	18
1.4. Faydaları.....	22
1.4.1. Denetimi Yapılan İşletmeye Sağladığı Faydalar.....	22
1.4.2. Denetimi Yapılan İşletmenin Ortaklarına Sağladığı Faydalar.....	24
1.4.3. Denetimin Kamu Kuruluşlarına Sağladığı Faydalar.....	24
1.4.4. Denetimi Yapılan İşletme ile İlgili Diğer Taraflara Sağladığı Faydalar...	25
1.4.5. Denetimin Ülkemiz Açısından Sağlayabileceği özel Faydalar.....	26
1.5. Çeşitleri.....	28
1.5.1. İç Denetim.....	28
1.5.2. Dış Denetim.....	31
1.5.3. Kamu Denetimi.....	32
1.6. Standartları.....	33

	II
1.6.1. Genel Bilgiler.....	33
1.6.2. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	37
1.6.2.1. Genel Standartlar.....	37
1.6.2.2. Çalışma Alanı Standartları..	38
1.6.2.3. Raporlama Standartları.....	39
<b>II. BÖLÜM</b>	
<b>2. DENETİMDE İZLENECEK YOL.....</b>	<b>41</b>
2.1. Denetlenen Müşteri İşletmenin Seçimi ve İşin Alınması.....	45
2.1.1. Müşteri Kabul Politikası Işığında Gerekli Bilgilerin Toplanması.....	46
2.1.2. Önceki Denetçi ile Görüşme.....	49
2.1.3. Denetim Anlaşma Teyit Mektubu.....	50
2.2. Denetim Planlaması.....	54
2.2.1. Planlama ile İlgili Bilgi Elde Etme..	56
2.2.1.1. Müşteri İşletmenin Genel Durumunun Değerlenmesi.....	57
2.2.1.2. İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi...	60
2.2.1.3. Denetim Konusunun Tesbiti...	63
2.2.2. Zaman Planlaması.....	65
2.2.3. İşgücü Planlaması.....	68
2.3. Denetim Programının Hazırlanması.....	69
2.4. Denetim Programının Yürütülmesi.....	72
2.5. Raporlama.....	74
2.5.1. Denetim Raporunun Tanım ve önemi.....	74

2.5.2. Denetim Raporunun Şekli ve Kapsamı...	75
2.5.3. Denetim Sonucunda Bildirilecek Görüşler.....	77
2.5.3.1. Olumlu Denetim Görüşü.....	77
2.5.3.2. Şartlı Denetim Görüşü.....	78
2.5.3.3. Olumsuz Görüş Bildirme.....	79
2.5.3.4. Görüş Bildirmekten Kaçınma..	80

### III.BÖLÜM

3. MUHASEBE DENETİMİNDE KARŞILAŞILAN BAŞLICA SORUNLAR.....	82
3.1. Denetim Mesleği Açısından.....	82
3.1.1. Muhasebe Denetim Mesleği ve Türkiye'deki Durum.....	82
3.1.2. Bağımsız Bir Yasaya Dayalı Olmayışının Ortaya Çıkardığı Sorunlar.....	87
3.2. Denetim Standartları Açısından.....	91
3.2.1. Denetim Standartları ve Türkiye'de Durum.....	91
3.2.2. Türkiye'deki Denetim Standartları ve Uluslararası Uygulamalar.....	93
3.3. Türkiye'de Bağımsız Denetim Mesleğinin Geliştirilmesi ve Denetim Standartlarının Oluşturulması İçin Neler Yapılabilir?.....	95
3.4. Uluslararası Denetim Firmalarının Türkiye'de Karşılaştıkları Sorunlar.....	100
SONUÇ.....	104
FAYDALANILAN KAYNAKLAR.....	113

## G İ R İ Ş

Ekonomik faaliyetler ve olaylara ilişkin öne sürülen iddiaların doğruluk derecelerini, önceden belirlenen ölçü ve kriterlere uygunluğunun araştırılması işlemi olan denetim; söz konusu işlem ve olaylarla ilgili olarak tarafsızca delil toplayıp, sınıflandırarak düzenleyen ve sonucu ilgi duyanlara akılcı bir şekilde ileten sistemli aşamalar zinciridir.

Denetim sanayi inkılâbından önce resmen kabul edilmiş bir meslek değildi. Sanayi inkılâbından 1900'lere kadar olan dönemde, denetim yöntem ve yaklaşımlarında bir değişiklik olmamıştır. Sermaye birikimi, sermaye yoğun teknolojiye geçiş, mamul hatlarının oluşması, üretim kapasitelerinin genişlemesi gibi meydana gelen olaylar sonucu, yeni ve büyük organizasyonlar kurulup, ekonomik yaşantıda köklü bir değişiklik olmuştur.

Büyüme ile birlikte işletmelerin finansal bilgileri kaydetme, işleme ve yorumlama ihtiyacı artmıştır. Bu ihtiyaca cevap verebilmek için, muhasebe sistemleri kurulup işletilmeye başlamıştır. Büyüme sonucu işletmelerde işlem ve kayıt sayısının artması, denetçinin her bir işlemi tek tek gözden geçirmesini zorlaştırdığından, bütün kayıtların denetimi yerine

genelde örnekleme yoluyla denetim yapılması düşünölmeye başlamıştır.

Kavram ve muhasebe mesleği olarak denetim, Türkiye'de yenidir. Özellikle finansal raporların bağımsız denetçilerce denetlenmesinin yasal bir zorunluluk olmayışı, denetim işlemlerinde temel yaklaşımlar ve bunlarla ilgili esasların yeterince uygulanamamasını netice vermektedir. Ayrıca bu konuda, denetim işlemlerinin uygulanması ve temel yaklaşımların belirlenmesi hususunda bir takım sorunlar mevcuttur.

Muhasebe denetiminin temel amacı; denetime tabi olan veya olacak olan müşteri işletmelerin ekonomik ve mali durumunun, faaliyet sonuçlarının ve finansal durumdaki değişikliklerin, finansal tablolara Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına uygun olarak yansıtılıp, yansıtılmadığının belirlenmesidir.

Finansal tabloların denetlenmesindeki amaç ise; muhasebe sürecini gözden geçirerek kritik bir gözle incelemek ve finansal tabloların dürüstlüğü hakkında bir karara varmaktır. Bunun için denetim işlemlerinde temel yaklaşımlar ele alınarak, çeşitli teknikler kullanılır ve deliller toplanarak değerlendirilir.

Günümüzün ekonomik ve teknolojik şartlarına bağlı olarak büyümek zorunda olan işletmelerin, artan finansal kaynak ihtiyaçları, genellikle çok sayıda yerli ve yabancı yatırımcılar tarafından sağlanmaktadır. Aynı zamanda bu gelişim sonucu söz konusu işletmelerde işlemler karmaşıklaşmış, sayıları artmış ve işletmelerle ilgili çıkar grupları çoğalmıştır. Bunun sonucunda; yönetim fonksiyonunu üstlenmek zorunda kalan uzman yöneticilerin, işletmelerini başarılı bir biçimde yönetebilmeleri, ekonomik ve finansal duruma ilişkin sağlayacakları yeterli ve güvenilir bilgiye bağlıdır. Bu bilgilerin güvenilirliği ise, tarafsız bir inceleme ile belirlenebilir.

**Çalışmamızın amacı;** işletmelerle ilgili faaliyet ve olayların, önceden belirlenmiş standartlara uygunluk derecesini araştırabilmek ve sonuçları delillere dayalı olarak, objektif bir şekilde değerlendirilmesine imkan tanıyacak temel yaklaşım esaslarını ortaya koyarak, ilgili taraflara sunmak için yapılacak sistemli faaliyetlere, yol gösterici bir boyut kazandırmaktır.

Ülkemizdeki çeşitli işletme, üniversite ve kütüphanelerden faydalanılıp, yerli ve yabancı literatür taramaları ile çalışmalarımız sürdürülmüştür. İncelemeler sırasında çeşitli kuruluşların denetim elemanları ve



Üniversitelerimizdeki hocalarımızın değerli fikirlerinden faydalanılarak, ilgili tavsiyeleri göz önünde bulundurulmuştur. Özellikle işletmelerde uygulanmakta olan muhasebe denetim işlemleri tetkik edilerek, hem yaklaşım esasları incelenmiş, hem de bu konuda karşılaşılan başlıca sorunların neler olduğu tesbite çalışılmıştır.

Birinci bölümde denetim ile ilgili kavram ve genel açıklamalara yer verilmiştir. Denetimin tanımı, özellikleri, önem ve gereği ile amaçları hakkında bilgiler verilerek, çeşitli kurum ve kuruluşlara sağladığı çeşitli faydalar ele alınmıştır. Denetim çeşitleri olarak, iç ve dış denetim ile kamu denetiminin genel tanım ve özellikleri üzerinde durulmuştur. Ayrıca bu bölümde denetim standartlarının neler olduğu hakkındaki genel bilgiler ve Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (G.K.G.D.S) açıklanmıştır.

İkinci bölümde muhasebe denetim işlemlerinde temel yaklaşımlar ele alınarak, denetimde izlenecek yollar anlatılmıştır. Denetime başlamadan önce müşteri işletmeyle görüşme, gerekli bilgilerin toplanarak, denetim anlaşma teyit mektubunun hazırlanması aşamaları hakkındaki bilgiler verilerek, denetim plânlamasına ilişkin yapılacak çalışmalara geçilmiştir.

Denetim planı hazırlanırken gerek plânlama ile ilgili bilgiler, gerekse müşteri işletmenin genel durumu değerlendirilerek, özellikle iç kontrol sisteminin etkinliğinin incelenmesi ve sonuçta denetim konusunun tesbiti hususları hakkında bilgiler verilmiştir.

Bu işlemlerden sonra, denetim programının hazırlanarak yürütülmesi, denetimin tamamlanması ve neticede denetim sonuçlarının bildirildiği, denetim raporunun hazırlanması safhası ile ilgili bilgiler üzerinde durulmuştur. Denetim raporunun, denetçinin elde ettiği denetim sonucuna göre, kanaatinin ne şekilde olacağı ve kanaat bildirme çeşitleri bu bölümde ele alınarak açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde, Bilhassa Türkiye'de uygulanmakta olan muhasebe denetim işlemleri ve bu konuda karşılaşılan başlıca sorunların neler olduğu araştırılarak ortaya konmaya çalışılmıştır.

Sonuç kısmında ise; karşılaşılan sorunların başlıca kaynakları, uluslararası ilişkiler ve temel yaklaşım esaslarının Türkiye'de belirlenerek uygulama sahasına konulmasındaki güçlükler ve bunların giderilmesi için alınabilecek tedbirler, öneri mahiyetinde açıklanmaya çalışılmıştır. Ayrıca Türkiye'de bağımsız denetim mesleğinin, ülkemiz açısından sağlayacak olduğu çeşitli

faydalar ele alınarak, muhasebe denetim mesleğinin az gelişmiş olmasının neden ve sonuçları açıklanmaya çalışılmıştır.

Çalışmamızla; bu konularda gerek işletmelerde uygulanacak denetim yaklaşımları hakkında, gerekse muhasebe denetim mesleği alanında yapılması gereken ve yapılabilecek işlemler hususunda, ilgililere yol gösterici ve iyileştirici ne gibi tedbirler alınabileceğine dair çeşitli öneriler sunulmuştur.

## 1. BÖLÜM

### 1. DENETİM: KAVRAM VE GENEL AÇIKLAMALAR

#### 1.1. TANIMI VE ÖZELLİKLERİ

Denetim değişik yönleri olan bir kavramdır. Denetleme, ekonomik faaliyetler ve olaylar hakkında objektif delil toplayarak bunları değerlendirmek, işletmenin finansal bilgi iletim fonksiyonunu belirlenen ölçülere uygunluk düzeyini tesbit etme ve sonuçları ilgili kişilere sistematik olarak sunma faaliyetidir(1).

İşletmelerin gerek kendi durumlarını öğrenmek, gerek dışarıya bilgi aksettirmek bakımından ellerindeki tek veri mali tablolarıdır. Bu bakımdan mali tabloların doğru ve yeterli bilgi vermeleri gerekmektedir. Bu nedenle mali tabloların hazırlanmasından sonra bunların doğru ve yeterli bilgi verip vermedikleri bakımından tetkike tabi tutulması esastır. Bunun sağlanması için de denetçilerde işletmelerin defter ve belgelerinin muhasebe prensiplerine uygun, düzenli ve gerçekçi bir şekilde tutulduğunun belirlenmesi ve muhasebece kayda alınan bir veya birden çok işlemin doğruluğunun araştırılarak tenkidi bir şekilde incelenmesi gerekir(2). Muhasebenin düzensizliklerden uzak tutulması daha düzgün ve gerçeği belirtir duruma gelmesini

(1) Sevgener (1986), s. 146.

(2) Hiçşamaz (1982), s. 2.

sağlamak için bu gereklidir(3). Zira muhasebedeki düzensizliklerin bulunması denetimin vazgeçilmez niteliğini oluşturur(4).

İşletmelerdeki muhasebe uygulamalarının kurallara uygunluğu, kullanılan ölçülerin ve değerlendirmelerin doğruluğu ve nihayet çıkarılan muhasebe raporlarının gerçeğe uygunluğu ancak muhasebe denetimi yoluyla sağlanabilir(5). Muhasebe denetimi muhasebenin bir dalı değildir; muhasebe ve diğer işlemlerin sonuçlarına ve verilerine dayanan bağımsız bir disiplindir. Muhasebe denetimi kamu hizmeti gören bir özel meslektir. Bu itibarla mali işlemlerin yönetilmesinde ve mali raporların hazırlanmasında muhasebe mesleğinin ekonomik faaliyet raporları ile ilgili bütün diğer meslek dallarından daha etkin bir yeri vardır. Muhasebe denetimi, yönetimin mali işleri değerlendirmesinde ve yorumlamasındaki olumlu ve olumsuz yönleri belirler, ticari ve mali verilerle ilgilenmez(6). Teşebbüsün sıhhatli bir şekilde yönetilmesi ve düzgün işleyişinde denetim fonksiyonu bir kontrol ve açıklık organı olarak vazife görür(7).

(3) Salato ve Ghez (1974), s. 8.

(4) Salato ve Ghez (1974), s. 2.

(5) Barlas (1983), s. 8.

(6) Holmes ve Overmyer (1975), v. 1.

(7) Barlas (1983), s. 5.

Muhasebe raporlarında ve mali tablolarda yer alan muhasebe bilgileri, yöneticilerin beyanı durumunda olduğundan işin bu yönden de incelenmesi zorunlu olmaktadır. Bu bakımdan bağımsız bir muhasebe uzmanına dış denetçi sıfatıyla denetim yaptırılır(8). Denetim finansal muhasebenin bağımsız bir kişi tarafından incelenmesiyle ilgili bir muhasebe faaliyetidir. Bu nedenle denetim işlemiyle işletmelerin finansal tablolarının dayanağı olan kayıt ve işlemler incelenerek bu tabloların dürüst ve güvenilirliğine ilişkin fikirler beyan edilir(9). İşletmelerin finansal tablo ve raporları ile ilgili şekil ve esasların belirlenmesi ile tablo ve raporların denetlenmesi birbirleriyle ilgili konular olduğundan denetleme; hazırlanan finansal tablo ve raporların, belirlenen şekil ve esaslara uygunluğu açısından da yapılabilir. Bu açıdan yapılacak bir denetlemede belirlenen şekil ve esaslar incelemenin amacına ulaşmasında temel rolü oynayacaktır(10).

Geleneksel olarak muhasebe denetimi yönetimin tarafından hazırlanan mali tabloların objektif incelenmesi anlamına gelen bir tür onay fonksiyonudur(11). Aynı zamanda muhasebeye kayıtlı yada ondan elde olunmuş her

(8) Çamlekci (1986), s. 180.

(9) Akdoğan ve Aydın (1987), s. 4.

(10) Akdoğan ve Aydın (1987), s. 104 - 105.

(11) Holmes ve Overmyer (1975), s. 1 - 2.

nitelikteki düzensizliklerin araştırılması ve bununda kayıtları yapan kişiden başka biri eliyle yerine getirilmesi işlemidir(12). Denetimin hata ve hileleri anlayıcı fonksiyonunun(13) yanısıra tahlili, tenkidi ve geriye bakan yani retroaktif bir niteliğide vardır(14). Bu bakımdan denetleme daha çok hesap işleri için kullanılır ve konulan usullere, prensiplere, kural ve kanunlara uygunluğunun araştırılmasını ifade eder(15).

Denetim herşeyden önce bir bilgi üretme ve karar verme sürecidir. Bu süreç; denetim faaliyeti için gerekli olan belge toplama ve bilgileri elde etme, bunları işleme, değerlendirme sonuçlarına göre bir denetim görüşüne varma ve bu görüşün denetim raporu yolu ile ilgili yerlere iletilmesi aşamalarından oluşur. Denetlenen işletmenin finansal tabloları ve iktisadi faaliyetleri hakkındaki raporlar, o işletme yönetiminin belirli bir döneme ait iktisadi faaliyetler hakkındaki bildirim ve iddialarını yansıtır. Gerekli incelemeler yapılarak, işletme yöneticilerinin hazırladıkları bu finansal tablo ve raporlardaki iddiaların doğruluk ve güvenilirliği araştırılarak onaylanır(16). Ancak yönetimin iktisadi

(12) Salato ve Ghez (1974), s. 11.

(13) Maliye Tetkik Kurulu (1967), s. 4.

(14) Hiçşaşmaz (1982), s. 4.

(15) Aktuğlu (1986), s. 4 - 5.

(16) Güredin (1986), s. 5.

faaliyet ve olaylara ait bildirim ve iddialarının doğruluğunun araştırılması önceden belirlenmiş kriterlere göre yapılır(17). Bu kriterler ise yönetim tarafından belirlenmiş bütçe ve performans ölçüleri, yasama organlarında konulmuş kurallar ve finansal muhasebe standartlarını düzenleyen organlar tarafından oluşturulan genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri gibi kriterlerdir(18).

Finansal tabloların güvenilirliğinin ve doğruluğunun artırılmasında bağımsız denetçilerin rolü çok büyüktür(19). Günümüz denetim tarafsız olarak belgelerin toplanıp değerlendirildiği sistematik bir işlemdir(20). Tarafsızca toplanıp değerlendirilen bilgiler ilgi duyanlara raporlama yoluyla iletilir. Denetim bütün bu özellikleri gözönünde bulundurularak en geniş anlamda şöyle tanımlanır(21): Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini araştırmak amacıyla tarafsızca delil toplayan ve bu delillerin sonuçlarını ilgi duyanlara bildirmek maksadıyla değerleyen sistematik bir süreçtir(22). Zaten denetim bir nevi tamamlanmış faaliyetlerin yeniden

(17) Kepekçi (1986), s. 18.

(18) Güredin (1986), s. 5.

(19) Akdoğan ve Aydın (1987), s. 4.

(20) Güredin (1986), s. 6.

(21) Kepekçi (1986), s. 18.

(22) Selek ve Tek (1987), s. 86.



günyeye döndürerek geçiden geçirilmesi işlemidir(23).  
Denetim sistematik bir süreç olarak akılcı bir biçimde  
biriğini izleyen düzenleştirilmiş aşamalardan oluşur(24).

## 1.2. ÖNEM VE GEREĞİ

Günümüz ekonomik ve teknik şartlarının gelişmesine  
bağlı olarak büyümek zorunda olan işletmeler geliştire-  
nendilerine gerekli olan finansal kaynak temininde güçlük  
çekmektedirler. İşletmeler artan finansal kaynak  
ihtiyaçlarını genellikle çok sayıda yerli ve yabancı  
yatırımcılardan sağlamaktadırlar. Öte yandan bu gelişin  
sonucu işletmelerin işlemlerinin sayıları artmış,  
karmaşılaşmış ve işletmelerle ilgili bir çok çirak  
grupları oluşmuştur. İşletme yöneticileri işletmelerini  
başarılı kılarak, işletmesi ile ilişkide bulunanlara  
yeterli ve doğru bilgi sunmak zorundadır. Yönetim  
fonksiyonunu üstlenmek zorunda kalan uzman yöneticilerin,  
işletmelerini başarılı bir şekilde yönetebilmeleri her  
şeyden önce ekonomik ve finansal duruma ilişkin  
sağlayacakları yeterli ve güvenilir bilgiye bağlıdır(25).  
İktisadi yaşamın gelişin karmaşılaşması ve toplumun  
büyümesi güvenilir bilgiye olan ihtiyacı arttırmaktadır.  
Bütün bir hayat boyunca kişiler çeşitli açıklamalarla,

(23) Güredin (1986), s. 15.  
(24) Güredin (1977), s. 9.  
(25) Selek ve Tek (1987), s. 86.

bulunarak bunların doğru ve güvenilir olduğunu savunmaktadırlar. Bu iddia ve bildirimlerin doğruluğu ve güvenilirliği ancak araştırma neticesinde verilecek bir kararla belirlenebilir. Çünkü her toplumda alınacak iktisadi kararlar, doğrudan doğruya karar işlemi sırasında elde bulundurulacak gerçek ve geçerli bilgilere dayandırılır(26). Amaçlara uygun ve tutarlı kararlar vermek için, karar işleminde faydalanılan bilgilerin doğru ve güvenilir olması gerekir. Güvenilir olmayan bilgi, kaynakların verimli kullanımını engelleyerek hem topluma hem karar alıcıya zarar verir. Bu yüzden açıklanan bilgi ve iddiaların doğruluk ve güvenilirliğinin belirlenmesi için ayrıca bir inceleme yapmak gereklidir(27). Toplumun ekonomik ihtiyaçlarını karşılamak için çalışmalarda bulunan işletmelerle ilgili faaliyet ve olayların önceden tespitlenmiş standartlara uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları objektif bir şekilde belgelendirerek değerlendirmek ve ilgili taraflara sunmak için sistemli faaliyetlerle denetim yapmak artık bir zorunluluktur(28).

İşletmenin yaşama ve gelişmesine yarayan plân, Program, Proje, talimat, emir vb. lerinin hangi ölçüde uygulandığının tesbiti ancak ve ancak denetleme

(26) Güredin (1986), s. 3.

(27) Aktuğlu (1986), s. 86.

(28) Salek ve Tek (1987), s. 86.

aracılığıyla tahkik edilebilir. İşletme yöneticisi ortaya çıkardığı kararların etki ve devamlılığını denetleme sayesinde anlayabilir. Bu konuda yanlış hareket edip etmediğini keşfedebilir ve böylece hataların tekrarlanmasına engel olabilir(29). İşletmeler hakkında bilgi edinme imkanları hemen hemen işletmelerin hazırladıkları finansal tablo ve raporlardaki bilgilere bağlıdır. Küçük tasarruf sahipleri ile diğer fon arz eden kurumların yatırım kararlarında isabet kaydedebilmeleri ve bu kararlarının sağlıklı olabilmesi için, işletmenin finansal tablo ve raporlarının bağımsız uzmanlarca denetlenmesi gerekir(30).

İşletmelerde muhasebenin belirli plân ve prensiplere göre organize edilmesi, hata ve hilelerden arınmış olarak tam gerçeği aksettirmesi, işletme analizleri yapılarak teşebbüslerin gelişmesini sağlayacak yolların gösterilmesi, teşebbüslerde birarada toplanan ve karşılaşılan menfaat ve çıkarların korunması ve nihayet işletmelerin kuruluşu ve faaliyeti ile sıkı sıkıya ilgili bulunduğu vergi tatbikatının mevzuata göre yürütülmesi denetimi lüzumlu ve zaruri kılmıştır(31). Bir işletmeyi muhasebenin verileriyle yönetme, bir iş alanının

(29) Aktuğlu (1986), s. 8.

(30) Tenker (1986), s. 208 - 209.

(31) Maliye Tetkik Kurulu (1967), s. 10.

bilançolarını inceleyerek değerlendirme, satış tutarı yada kâr üzerinden vergileri hesaplama ancak gerçek ve doğru rakamlarla yapılabilir(32). Bunun için de işletmeye ait defter ve belgeler incelenerek;

- Bir bilanço yada durum cetvelinde yer alan hesapların, işletmenin gerçek durumunu aksettirip aksettirmedigini araştırarak bu hususta bir hükme varmak,

- Muhtemel hatalı ve hileli işlemleri tespit edip ortaya çıkarmak,

- Muhasebe anlayışı bakımından olduğu kadar aritmetik bakımdan da muhasebe kayıtlarının doğru olup olmadığını araştırmak,

- Muhasebe kayıtlarının açık ve anlaşılır bir şekilde düzenlenip düzenlenmediği, muhasebe servisinin iyi organize edilip edilmediği ve iç kontrol sisteminin yeterli olup olmadığı hususlarında bir hükme vararak sonuca ulaşmak muhasebe denetimi ile sağlanabilir(33).

İşletmelerdeki pay sahibi ortakların haklarının savunulabilmesi(34), bir işletmenin hisse senetlerini elinde tutanların bu hisse senetlerini satmak veya daha fazla hisse senedi satın almak yada mevcutları elinde tutabilmeleri; kredi verenlerin belirli bir krediyi

(32) Salato ve Ghez (1974), s. 2.

(33) Hiçpaşmaz (1982), s. 3.

(34) Kızılot ve Eyüpgiller (1987), s. 224.

açarken gelecekteki fonların akımı ve kaynakların finansal durumunu bilmek istemeleri denetlenmiş finansal tablolardaki bilgiler ışığında verecekleri karara bağlıdır. Yine bir işletmenin başka bir işletme ile birleşmesi veya başka bir işletmeyi satın almak istemesi durumunda yöneticilerin verecekleri kararlar, güvenilir ve gerçekçi finansal tablo kalemlerinin denetimine bağlıdır. Çünkü bu konularda işletmelerin finansal tabloları durumu belirleyici rol oynarlar(35). Diğer yandan finansal tabloların her zaman kusursuz olacağı söylenemez. Tablolar hilesiz, fakat gereken dikkat ve itina gösterilmeksizin hazırlanmış olabilir. Tablolar hile, yolsuzluk gibi hususların gizlenebilmesi ve yanıltıcı bilgi vermesi düşüncesiyle de tahrif edilebilir. Faaliyetlerin yürütülmesi sırasında her ne kadar yapılan kontrollerle muhasebeyi bir disiplin altına almak mümkün olsa da; yine de isteyerek veya istemeyerek yapılan hata ve hilelerin önüne geçmek pek mümkün olmamaktadır. Bu durumda finansal tabloların güvenilirliğini araştırmak şart olmaktadır(36). Onun için de muhasebe uygulamalarının kurallara uygunluğu, kullanılan ölçülerin ve değerlendirilmelerin doğruluğu ve nihayet çıkarılan muhasebe raporlarının gerçeği yansıtıp yansıtmadığının

---

(35) Akdoğan ve Aydın (1987), s. 26 - 27.

(36) Çömlekçi (1979), s. 4.

belirlenmesi denetimi gerekli kılmaktadır(37).

Muhasebenin hazırladığı finansal raporların amacı, daha çok işletme dışı gruplara finansal bilgi sağlamaktır. İşletme dışı gruplar ise genelde kamuyu oluşturur. O halde hazırlanacak finansal bilgiler kamuyu aydınlatıcı nitelikte olmalıdır. Kamunun alacağı kararların sıhhatli bir temele dayandırılabilmesi ise kendilerine geçerli ve güvenilir bilgilerin sunulması ile sağlanabilir. Ancak, toplum ve ekonomik hayat gelişip karmaşıklaştıkça kamuya sunulan bilgilerin de güvenilir olma ihtimali azalmaktadır. Diğer yandan işletmelerin büyümesi, faaliyetlerinin gelişmesiyle birlikte üçüncü kişilerle yapılan işlemlerin nitelikleri karmaşıklaşmakta ve sayıları artmaktadır. İşlemlerin karmaşıklaşması ve sayılarının çoğalması, bunların kasdi veya kasdi olmayarak kayıtlara yanlış geçirilme ihtimalini arttırmaktadır. Bu tür hataların ortaya çıkarılmaması ise sunulan bilgilerin güvenilirliğini azaltmaktadır. Açıklanan bilgilerin yeterince güvenilir olmaması karar alıcıları bu konuda bazı tedbirler almaya zorlamıştır. Açıklanan bilgilerin güvenilirliğinin araştırılması, bu bilgilerin bağımsız bir uzman kişi tarafından denetlenerek doğrulanması ile olur(38). Bu şekilde bütünlüğü,

(37) Barlas (1983), s. 8.

(38) Güredin (1987), s. 26.

doğruluğu ve tarafsızlığı denetlenip doğrulanmış bilgi, artık karar işlemi için güvenilir bir bilgi olarak kabul edilir.

Diyebiliriz ki; kamuya açıklanan finansal bilgilerin tarafsızca incelenerek güvenilirliklerinin araştırılması muhasebe denetiminin temelini oluşturur(39).

### 1.3. AMAÇLARI

İşletme yönetiminde kararlara kaynak oluşturacak bilgilerin maddi yönü kadar manevi yönü de önem taşımaktadır. Şöyle ki; bu bilgiler doğru, gerçekçi, tam olmalı; karar alıcıya zamanında ve tüm açıklığıyla ulaşmalı ve güvenilir olmalıdır. Çünkü finansal raporlardaki bilgiler denetlenmiş oldukları sürece güvenilir olurlar(40). Denetimle yapılmak istenen işlem, işletme dışındaki kişi ve gruplara sunulan raporların güvenilirliğinin arttırılmasıdır(41). Denetim aynı zamanda aksaklık ve sebeplerin bulunarak yöneticilere faaliyet raporları halinde sunulmasını sağlamak, yöneticilerin bu raporlara göre karar vermelerine ve planlanmış hedeflerine ulaşmalarına yardımcı olmak amacıyla yapılmaktadır(42).

(39) Güredin (1987), s. 27.

(40) Erdamar (1982), s. VII.

(41) Akdoğan ve Aydın (1987), s. 122.

(42) Erdoğan (1987), s. 113.

Toplumun ekonomik ihtiyaclarını karşilamak amacıyla çalışmalarda bulunan işletmelerle ilgili faaliyet ve olayların önceden tesbitlenmiş standartlara uygunluk derecesinin araştırılıp, denetim sonuçlarının belgelere dayalı olarak objektif bir şekilde değerlendirilerek ilgili taraflara sunmak muhasebe denetim işlemlerinin ana amaçlarındandır(43). Denetim bir işletmenin muhasebe belgelerini eleştirici nitelikte gözden geçirmek amacıyla muhasebeyi düzensizliklerden öte tutmak, onun daha düzgün ve gerçeği belirtir duruma gelmesini sağlamak için yapılır(44). Muhasebenin bütün işletme içi ve dışı bilgi kaynakları arasında önemli bir yeri vardır. Muhasebe, faaliyetlerin önceden plānlanmasına ve sonuçların anlamlı bir şekilde analizine imkan veren objektif bir yönetim aracı olduğundan bunun etkin ve güvenilirliğinin sağlanması için denetim yapılmaktadır(45).

Muhasebe denetim işlemi, muhasebe bilgilerinin güvenilirliğini arttırmaktadır. Muhasebe bilgilerinin güvenilirliği ise, vergilerin hesaplanmasına temel oluşturan belge ve kayıtların işletmenin gerçek işlemlerini yansıtmasını ifade eder. Muhasebe bilgilerinin güvenilirliğinin arttırılmasındaki amaç, bir yandan

- 
- (43) Selek ve Tek (1987), s. 86.  
(44) Salato ve Ghez (1974), s. 8.  
(45) Erdamar (1982), s. 1.



güvenilir bilgi elde etmek için karar alıcılara karar vermede yardımcı olmak, diğer yandan vergi matrahının oluşturulmasında rol oynayan bilgi ve belgelerin defter kayıtlarına kanuni ölçüler içerisinde tam olarak işlenip işlenmediğinin araştırılmasıdır(46). Muhasebede düzensizliklere ve yanlışlıklara pek sık rastlanabilmektedir. Bu durumun yanılma ve yanlışlık olarak iki temel nedeni vardır. Bunun önlenme çareside denetimdir(47).

Muhasebe denetiminin uzun vadeli amacı Yönetime mali tablolarla ilgili olarak tahmin, analiz, denetim ve rapor hazırlama gibi konular üzerinde geleceğe ait kararların tesbitinde yardımcı ve rehber olmaktır(48). Denetlenmiş finansal tablo ve raporlar yatırımcıların güvenini arttıracaktır. Bu nedenle finansal tablo ve raporların denetlenmesi; ait oldukları işletmenin finans durumu ve faaliyet sonuçlarının ekonomik gerçekleri tam olarak yansıtıp yansıtmadığını araştırmak amacıyla yapılması kaçınılmazdır(49).

Diğer yandan denetim işlemleri;(50)

- Muhasebe işlemlerinin muhasebe kurallarına göre kaydedilip kaydedilmediği ve doğruluğunun tesbit edilmesi;

(46) Kepekçi (1986), s. 169.

(47) Maliye Tetkik Kurulu (1967), s. 3.

(48) Holmes ve Overmyer (1975), s. 2.

(49) Çamlekçi (1978), s. 5.

(50) Hiçşaşmaz (1982), s. 4 - 5.

- Gerek işletmeye sermaye yatırmış olan tasarruf sahiplerinin, gerekse alacaklıların hak ve menfaatlerinin korunmasının temini,

- Teşebbüse ait kaynakların yöneticiler tarafından iyi kontrol edilip edilmediğinin araştırılması,

- Ciddi prensip ve uygulama hatalarının ortaya çıkarılarak düzeltilmesinin sağlanması ve tekrarının önlenmesi,

- Yapılmış hata ve hileler varsa bunları meydana çıkararak düzeltilmelerinin sağlanması,

- Tutulan kayıtların amaca elverişli olup olmadığının belirlenmesi,

- Mükellefin dürüstçe ve gerçeğe uygun olarak bildirimde bulunup, bulunmadığının tesbiti için vergi matrahlarının özellikle gelir, kurumlar ve gider vergilerine ilişkin matrahların doğru hesaplanıp, hesaplanmadığının araştırılması,

- İşletme analizleri yapılarak denetime tabi tutulan işletmenin mali ve iktisadi yönlerden durumunun ne olduğunun araştırılarak, kredi değerliliğinin incelenmesi, yani kredi açılabilir durumda olup olmadığının tesbiti gibi çeşitli amaçları sağlamak bakımından yapılmaktadır.

Netice olarak Muhasebe denetiminin temel ve ana amacı; denetlenen işletmenin finansal tablolarına, denetime tabi müşterinin mali durumunun, faaliyet sonuçlarının ve finansal durumundaki değişikliklerin genel

kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığının belirlenmesidir(51).

#### 1.4. FAYDALARI

Bağımsız denetim, toplumun ekonomik yaşantısını düzenleyerek toplumdaki çeşitli gruplara değişik faydalar sağlamaktadır(52). Uygulamada ortaklar, kredi verenler, vergi otoriteleri gibi işletme ile ilgili olanlara gerekli bilgileri sağladığı gibi yönetime de alacağı kararlarda ışık tutmaktadır(53). Denetleme ile bir takım grupların çıkarlarının korunması amaçlanır. Bu çıkar grupları sermaye sahipleri, tüketiciler, işletmede çalışanlar, devlet, halk ve birbirleriyle yarışan firmalardır(54).

##### 1.4.1. Denetimi Yapılan İşletmeye Sağladığı Faydalar:

Bağımsız denetim işletmeye aşağıdaki faydaları sağlayabilir(55):

1) İşletmenin finansal tablolarına olan güvenilirliği artırır.

---

(51) Bayülken (1987), s. 98.

(52) Güredin (1986), s. 16.

(53) Erkural (1986), s. 2.

(54) Aktuğlu (1986), s. 16.

(55) Holmes ve Burns (1979), s. 5 - 6.

2) Düzenlenen raporlarda, ilgililerin dikkatleri işletmenin zayıf noktalarına çekilmesini sağlar.

3) İşletmede yapılmış olan yanlışlık ve kaçamaklar kısa sürede tesbitlendiğinden işletme yönetimi ve işletme de çalışanların sahtekarlık yapma isteklerinin azalmasına yardımcı olur.

4) Denetçinin denetim yoluyla oluşan sezgileri işletmeyi zarara uğratmaya, başarısını azaltmaya yönelik girişimleri önler.

5) Bağımsız denetim ile denetlenen işletmenin muhasebe kayıtlarındaki maddi hatalar ortaya çıkarılarak gelir ve giderlerin gerçek gösterilmesi sağlanmış olur.

6) Bağımsız denetim sonucu denetlenmiş finansal tablolar, resmi kuruluşlara sunulan finansal rapor ve vergi beyannamelerine esas olduklarından, bu tablolardaki bildirimlerin güvenilirliği artmış dolayısıyla devlet tarafından yapılacak bir vergi denetimi ihtimali de azalmış olur.

7) Holding kuruluşlarda işletme politikalarına ve alınan kararlara bütün topluluk içinde uyulduğu konusunda bilgi ve güvence verir.

8) Denetlenmiş olan finansal tablolar işletmenin kredi imkânlarının çoğalmasını sağlar.

#### 1.4.2. Denetimi Yapılan İşletmenin Ortaklarına Sağladığı Faydalar(56):

1) İşletmeye yeni bir ortağın alınması veya buna benzer çeşitli nedenlerle gerekli olan finansal düzenlemeler eski ve yeni ortaklarda işletmenin denetlenmiş finansal tabloları ve ilgili hesapları doğru ve güvenilir kabul edildiğinde, daha kısa zamanda ve doğru olarak yazılabilir.

2) Bağımsız bir denetimle yönetimde görev almayan ortakların çıkarları korunmuş olur.

3) Bütün ortakların güven duydukları bir denetçi, denetim neticesinde ortaya çıkabilecek işletme içi sorunların çözümünde hakemlik yaparak bu konuların kısa sürede neticeye ulaşmasını sağlar.

#### 1.4.3. Denetimin Kamu Kuruluşlarına Sağladığı Faydalar(57):

1) Bağımsız denetim neticesinde, denetlenmiş bulunan finansal tablolara dayanılarak hazırlanan mali raporlara ve vergi beyannamelerine olan güven artmış olur.

2) Çeşitli anlaşmazlıklarda, işletmeler arası ihtilaflarda, borçluluk ve iflas hallerinde, ortaklık ve vekalet sözleşmelerinin düzenlenmesinde denetlenmiş

(56) Selek ve Tek (1987), s. 88.

(57) Holmes ve Overmyer (1975), s. 28 - 29.

finansal tablolar adli mercilere bağımsız ve güvenilir bilgi sağlar.

3) Bağımsız denetçi tarafından yapılan işletmelerin muhasebe denetimi vergi idaresi açısından da büyük yarar sağlar. Mali kurumların bunlara güvenlerini artırır.

4) Kamu yararına faaliyet gösteren kuruluşların finansal tablolarının denetlenmesi, resmi kuruluşların buralarda yapacakları denetim işleminin kapsamını daraltarak, ayrıntılı denetim yapmalarına ihtiyaç bırakmaz.

#### 1.4.4. Denetimi Yapılan İşletme ile İlgili Diğer Taraflar Sağlanan Faydalar(58):

1) Denetlenmiş finansal tablolar işletme ile ilgili taraflara, özellikle işletme ile iş ilişkisi olan müşterilere, işletmenin kârlılığı, finansal yapısının durumu, faaliyetlerinin etkin ve verimliliği konusunda güvenilir bilgiler sağlar.

2) Potansiyel ortaklar, geçmiş dönem kârlılıkları bağımsız denetim ile onaylanmış işletmelere daha çok güven duyacaklarından tercihlerini kısa sürede bu işletmelere yönlendirebilirler.

-----  
(58) Güredin (1986), s. 16 - 17.

3) Denetlenmiş finansal tablolar şu andaki ve gelecekteki küçük tasarruf sahiplerinin yatırım kararlarına ışık tutarak halkın daha çok işletmelerin sermayesine katılmalarını sağlamada yardımcı olur.

4) Bir işyerinin alınması yada satılması durumlarında veya bir başka işletme ile birleşmelerinde her iki tarafa (alıcı ve satıcıya) doğru ve güvenilir, objektif bilgiler vererek finansal verileri sağlar.

5) Denetlenmiş finansal tablolar kredi veren kuruluşlara, o işletme ile ilgili olarak kredi verme ile ilgili kararlarında yardımcı olur.

6) Bağımsız denetim neticesinde, denetlenmiş finansal tablolar işveren ve işçi sendikalarına ücretler ve sosyal yardımlar pazarlığında objektif bilgiler sağlayarak yardımcı olur.

#### **1.4.5. Denetimin Ülkemiz Açısından Sağlayabileceği Özel Faydalar:**

Bağımsız dış denetimin bir çok yönden yukarıda ele aldığımız genel faydalarının yanısıra, özellikle son yıllarda oldukça gelişen ve ekonomisi hızla dışa açılan ve Avrupa Ekonomik Topluluğu'na tam üyelige hazırlanan ülkemiz açısından da hiç kuşkusuz sağlayacağı bazı özel faydalar vardır.

Bu özel faydaları şöyle sıralayabiliriz(59):

1) Menkul kıymetler ve Borsa komisyonlarının kayıt ve bildirimlerine uymak şartıyla halkın yararını korur.

2) Olumlu katkılarda bulunarak sermaye piyasasının gelişimini hızlandırır.

3) Türkiye'nin Avrupa Ekonomik Topluluğu'na tam üye olması halinde ülkemiz işletmelerinin gelişmiş topluluk üyesi ülkelerin işletmeleriyle rekabete uygun duruma gelmelerine yardımcı olur.

4) Yurt dışından kredi sağlama imkanlarının arttırılmasına yardımcı olarak, kredi sağlamayı kolaylaştırır.

5) Yurt dışında ekonomik faaliyette bulunan işletmelerimizin aynı zamanda yurt dışındaki faaliyetlerinin de etkin bir şekilde denetlenmesini sağlar.

6) Yabancı sermayenin ülkemize gelerek daha çok yatırım yapma eğilimlerini artırır(60).

-----  
(59) Selek ve Tek (1987), s. 88.

(60) Holmes ve Overmyer (1975), s. 29.



## 1.5. ÇEŞİTLERİ

Denetim çeşitleri iç denetim, dış denetim ve kamu denetimi olmak üzere üçe ayrılır.

### 1.5.1. İç Denetim:

İşletme içi muhasebe denetimi, işletmenin kendi elemanlarıncı yürütülür(61). İç denetim, bir kuruluşun kendi personelinin, idari kontrolün etkin ve doğru biçimde sürdürülüp sürdürülmediği, kayıtlar ve raporların mali muhasebe ve diğer konularda gerçık işlemleri yansıtıp yansıtmadığı ve doğru ve çabuk sonuçlar verip vermediği; her şube, daire yada diğer birimlerin sorumlu oldukları yöntem, politika ve plânları uygulanıp, uygulanmadığı konularında birinci elden iş başındaki gözlemlere dayanarak yönetim adına yapılan bir seri araştırma yol ve tekniklerinden oluşur(62). İç denetim, işletmeye hizmet etmek amacıyla, işletme faaliyetlerini incelemek ve değerlemek için işletme içinde kurulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur(63). İç denetimin görevi doğabilecek düzensizliklere engel olmaktır. Bu şekildeki önleyici denetim düzeninin kurulması ise muhasebe denetiminin genel olarak bilinmesine sıkıca bağlıdır. İç

(61) Çömlekçi (1978), s. 5.

(62) Holmes ve Overmyer (1975), s. 192.

(63) Kepekçi (1986), s. 63.

denetimin kuralları oldukça basit olmasına karşın uygulanması çoklukla zengin ister(64). Bazı büyük işletmeler yönetim emirlerinin yerine getirilip getirilmediğini kurdukları iç denetim sistemi yolu ile denetlerler(65).

İşletmenin iç kontrol sisteminin incelenmesi, belirli sürelerde ara raporlar, faaliyet raporları ve diğer yazılı ve sözlü raporlar vasıtasıyla gözden geçirilerek değerlendirilmesi iç denetimin bir fonksiyonudur. Bu nedendir ki iç denetim fonksiyonu etkin bir iç kontrol sisteminin temel unsurlarından biridir(66). İç muhasebe denetimi bir işletme ya da meslek faaliyeti olmaktan çok bir danışma ve destek hizmetidir(67). İç denetim uygulaması, işletmelerin büyüklüğüne, gelişme hızına ve yönetimin bilgileri kullanma kabiliyetine bağlı olarak bir işletmeden diğerine büyük farklılıklar gösterir(68).

İç denetim finansal nitelikteki faaliyetler ile finansal nitelikte olmayan faaliyetlerin gözden geçirilerek değerlemesinin yapıldığı bir denetim çeşididir(69). Bir işletmedeki muhasebe, finans ve diğer işlemleri, yönetime yapıcı ve koruyucu bir hizmet sağlama

---

(64) Salato ve Ghez (1974), s. 25 - 26.

(65) Akdoğan ve Aydın (1987), s. 4.

(66) Kepekçi (1986), s. 13 - 14.

(67) Holmes ve Overmyer (1975), s. 121.

(68) Holmes ve Overmyer (1975), s. 193.

(69) Güredin (1986), s. 15.

esasına dayanarak inceleyen bağımsız bir değerlendirme işlemi olan iç denetim; başlıca muhasebe ve mali sorunlarla ilgili olmakla birlikte aynı zamanda işletme yapısındaki sorunları da en uygun bir biçimde ele almaktadır(70).

İç denetimin amacı işletme varlıklarının her türlü zararlara karşı korunup korunmadığını, faaliyetlerin belirlenen politikalara uygun olarak yürütülüp yürütülmediğini araştırarak, genel olarak işletme yöneticilerine sorumluluklarını etkin bir biçimde verimli olarak yerine getirmelerine yardımcı olmaktır(71).

İç denetim işletmede kurmay görevi üstlenmiş işletme çalışanlarında yürütülüp, sonuçları sadece işletme içi çevrelere özellikle işletme yönetimine raporlanır(72). İç denetim raporlarında faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği araştırılarak bu konuda yönetime tavsiyelerde bulunulur. Denetim yapılan faaliyetlerin geriye dönülerek tekrar gözden geçirilmesi işlemi olduğundan aynı zamanda işletme çalışanlarının da denetimi iç denetim yoluyla yapılmış olur(73).

---

(70) Holmes ve Overmyer (1975), s. 120.

(71) Aktuğlu (1986), s. 88.

(72) Maliye Tetkik Kurulu (1967), s. 36.

(73) Güredin (1986), s. 15.

### 1.5.2. Dış Denetim:

İşletme amaçlarına en etkin ve verimli bir şekilde ulaşıp ulaşılmadığının, faaliyetlerin hukuk düzenine uygun yürütülüp yürütülmediğinin veya raporlanan bilgilerin doğru ve güvenilir olup olmadığının; işletme ile çıkar ilişkisinde bulunan kişiler ve devlet adına, işletme dışındaki kişiler tarafından araştırılması ve incelenmesi gerekir. Dış denetim, işletmenin faaliyetleriyle ilgili bilgilerin önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini araştırmak amacıyla işletme dışındaki bağımsız bir kişi tarafından belge toplama, değerlendirme ve sonuçları ilgililere iletme sürecidir(74). İşletme dışı muhasebe denetimi bağımsız muhasebe uzmanlarıca yapılan bir iştir. Mali tabloların ait oldukları işletmenin mali durumu ile faaliyet sonuçlarını doğru olarak aksettirip aksettirmediği ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygunluğu incelenerek sonuçlarının raporlanabilmesi dış denetim ile gerçekleştirilebilir(75). Dış denetim, muhasebe kayıtları ile bunların dayandığı belgelerin gözden geçirilmesi, işletme yöneticilerinin faaliyetlerini kapsayan belgelerin incelenmesi, işletmenin ilişki kurduğu banka ve diğer kurumlar ile satıcı ve müşterileri gibi dış kaynaklardan sağlanan bilgilerin

(74) Kepekçi (1986), s. 33.

(75) Çömlekçi (1978), s. 5 - 6.

değerlenmesi yönünde gelişir(76).

Dış denetim; işletmenin finansal tablolarının ekonomik ve finansal durunu açık ve samimi bir şekilde yansıtıp yansıtmadığının tesbitlenmesi amacıyla serbest meslek icra eden bağımsız bir denetçi tarafından denetlenmesi işlemidir(77).

Finansal tabloların denetiminden amaç ise; finansal tabloların bir bütün olarak belirlenmiş ölçülerle uyum içinde bulunup bulunmadıklarının araştırılmasıdır. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda hazırlanmaları gereken ve denetim kapsamına giren finansal tablolar bilanço, gelir tablosu, dağıtılmayan kârlar tablosu ve finansal durumdaki değişimler tablosudur(78).

### 1.5.3. Kamu Denetimi:

Kamu denetimi; Kamu örgüt ve birimlerine bağlı olarak görev yapan denetçiler tarafından kamu ve özel kurumların faaliyetlerinin kanun, yönetmelik ve diğer ilgili kanun hükümlerine uygun yürütülüp yürütülmediğinin araştırılması için yapılan denetim işlemleridir(79). Kamu denetçileri kamusal örgütlere bağlı olarak çalışan

(76) Çamlekçi (1986), s. 180.

(77) Selek ve Tek (1987), s. 88 - 89.

(78) Güredin (1986), s. 14.

(79) Selek ve Tek (1987), s. 90.

denetçilerdir. Çeşitli devlet kurumları içinde kurulup örgütlenmiş olan bu denetim birimleri kamu ve özel işletmelerin yasalara, yönetmeliklere, devletin ekonomik politikasına ve kamu yararına bağlılık derecesini izler ve denetler(80). Çeşitli bakanlık müfettişleri, gelirler kontrolörleri ve hesap uzmanları bunlardan bazılarıdır.

## 1.6. STANDARTLARI

### 1.6.1. Genel Bilgiler:

Bir işletmenin dış raporlamada en önemli görevi genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun finansal tablolar neşretmektir. Denetçinin finansal tablolar hakkındaki kanaati bu bakımdan çok önemli olmaktadır. Mali tablolar işletmenin bilgi akış sisteminin bir sonucu olarak ortaya çıkarlar. Onun için mali tablolar hakkında bir hükme varırken işletmenin bilgi akış sisteminin çok iyi değerlendirilmesi gerekir. Denetim çalışmalarında işe yaklaşım biçimi ve değerlendirmelerin nasıl yapılacağını belirleyen bazı kaideleri geliştirilerek ortaya konmuş olması gerekir(81). Muhasebe raporlarının bağımsız denetçi tarafından doğruluk ve güvenilirliğinin araştırılmasının öneminden dolayı denetim çalışmalarının belirli bir kalitede ve düzende yürütülmesi gerekir. Kalitesiz bir

(80) Güredin (1986), s. 10.

(81) Çömlekçi (1978), s. 9.

inceleme, denetim raporuna güvenen kişilerin zarara uğramasına yol açabilir. Bu nedenle denetim çalışmasının kalitesini korumak ve ölçmek için gerek kanunlar ve gerekse meslek örgütlerinde kabul edilmiş standartları uygulamak gerekir. Denetim standartları denetim mesleği tarafından genellikle kabul edilen kurallardır. Kanunlar veya meslek örgütlerinde konulmuş ve meslekçe kabul edilmiş olan ve denetim çalışmalarının kalitesi ile denetçinin niteliklerini belirleyen kurallara genel kabul görmüş denetim standartları adı verilir(82). Denetim standartları denetçiye mesleki sorumluluğunu yerine getirmesinde yardımcı olan ve yapacak olduğu denetim işlemlerinde ona ışık tutan genel ilkelerdir. Denetim standardı genel olarak kaliteli bir denetimin çerçevesini belirler. Bu standartlar denetim faaliyetinin konusu ve denetçinin çalışmasının kalitesi ile ilgilidir. Çünkü kaliteli bir denetim çalışması ancak denetim standartlarına uygun olarak yürütülen bir çalışmadır(83).

Denetimde uygulanan şekliyle standart, yetkili makamın izni ile konulan bir performans ölçüsüdür. Standartlar performansın niteliğini belirler. Mali tabloların, genel kabul görmüş ilkelere uygunluğu, muhasep veya müşterisinin neyi kabul edeceklerine göre değil,

(82) Kepekçi (1986), s. 46.

(83) Güredin (1987), s. 30.

objektif standartlar ışığında belirlenir. Temelde denetim standartları, denetim metodları aracılığı ile elde edilecek delil ve belgelerin yapısını ve kapsamını belirler. Standart, performans sonuçlarının genel olarak kabul edilebilirliğine dayanan uygulamalı metodları ölçen bir araçtır. Gerek uygulanan muhasebe ilkeleri gerekse denetim standartları doğrudan doğruya denetim programını etkiler(84). Denetimden beklenen faydalar ancak iyi tesbit edilmiş standartların kullanılmasıyla gerçekleştirilir. Denetim işleminin neye göre yapılacağı tesbit edilen bu standartlarla bilinebilir. Standartlarda devamlılık niteliği, köklü bir önem taşır. Sık sık değişen standartlar değişiklikleri oranda değerlerinden de kaybederler. Bununla birlikte ekonomik ve sosyal şartlar devamlı bir gelişme durumunda bulduklarından, standartların da bunlara paralel olarak elastiki olmaları ve gerektiğinde en kısa zamanda geliştirilmesi zorunludur(85). Muhasebe denetim standartları denetimin uyması gereken modeller yada ölçü araçlarıdır(86). Denetim standartları uzun süre yapılan çalışma ve edinilen tecrübelerden sonra ortaya konmuştur(87). Denetim çalışmasının ve raporunun kabul edilebilirliği, bu

(84) Holmes ve Overmyer (1975), s. 23.

(85) Aktuğlu (1986), s. 31-32.

(86) Holmes ve Overmyer (1975), s. 24.

(87) Çamlekçi (1978), s. 9.



standartlara uygunluk derecesiyle ölçülür. Yapılan denetim bu standartlara uymuyor ise denetim raporu yeterli ve güvenilir değildir. Bu nedenle denetimi yapan her bağımsız denetçi genel kabul görmüş denetim standartlarını daima bir rehber olarak gözönünde tutmak zorundadır. Çünkü bu standartlar her denetim faaliyeti açısından uyulması gerekli asgari kuralları oluşturmaktadır(88).

Denetim mesleğinin gelişmiş olduğu ülkelerde, muhasebe raporlarının bağımsız denetçiler tarafından denetlenmesi ile ilgili bazı standartlar meslek örgütlerinde kabul edilip yürürlüğe konmuştur. A.B.D.'de Sertifikalı Bağımsız Muhasebe Uzmanları Enstitüsü (AICPA) genel kabul görmüş denetim standartlarını 1947 yılında deneme niteliğinde kabul etmiş ve 1954 yılında kesinleştirmiştir. Bağımsız Muhasebe mesleğinin örgütlendiği bir çok ülke de de bu standartlar aynen veya değişiklik yapılarak meslek örgütlerinde kabul edilmiştir(89).

Genel kabul görmüş denetim standartları genel nitelikli standartlar olup, zaman zaman bunlarla ilgili yorumlamalar ve açıklayıcı alt ilkelere yayınlanmaktadır(90).

---

(88) Çömlekçi (1978), s. 7.

(89) Kepekçi (1986), s. 46-47.

(90) Güredin (1986), s. 25.

### 1.6.2. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları:

Genel kabul görmüş denetim standartları(91);

a) Genel standartlar

b) Çalışma alanı standartları

c) Raporlama standartları olarak üç grupta toplanabilir.

#### 1.6.2.1. Genel Standartlar:

Genel kabul görmüş denetim standartlarının birinci bölümü olan genel standartlar bağımsız uzman denetçilerin karakteri, mesleki eğitim ve davranışları ile ilgili olan esasları içerir. Bu nedenle genel standartlara kişisel standartlar adı da verilir(92).

Genel standartlar, çalışma alanı ve raporlama standartlarından arzulanan neticelerin alınabilmesi için gerekli ve zaruri olan ön şartları ihtiva eder. Bunlarda bir bakıma kişiye has kaideler olup, denetçinin mesleki ehliyeti ve yaptığı işin kalitesiyle ilgilidir(93).

Bu gruba şu standartlar girer(94):

1) Denetim bir uzman olarak gerekli teknik eğitim ve kabiliyete sahip bulunan kişi veya kişilerce

(91) Holmes ve Overmyer (1975), s. 24.

(92) Güredin (1986), s. 27.

(93) Çömlekçi (1978), s. 10.

(94) Kepekçi (1986), s. 47.

yapılmalıdır.

2) Denetim görevi ile ilgili bütün konu ve sorunlarda denetçi veya denetçiler bağımsız düşünme mantığı içerisinde olmalıdır.

3) İncelemenin yapılmasında ve denetim raporunun hazırlanmasında gerekli mesleki titizlik ve özen gösterilmelidir.

#### 1.6.2.2. Çalışma Alanı Standartları:

Çalışma alanı standartları denetçinin denetim çalışması sırasında uyması gereken asgari kuralları ifade eder(95). Bu standartlar, denetimin esas gayesi olan finansal tablolar hakkında bir kanaata varmak için uyulması gereken kurallar olarak, denetimde takip edilecek yolları gösterir(96). Çalışma sahası standartları bağımsız denetçilere, güvenilir bir denetim görüşüne ulaşmak için celil ve belge toplama ve bunları değerlendirmede öncülük yapar(97). Bu gruba giren standartlar, denetimin faaliyet sahasını teşkil eden işletmede bilfiil yapılacak çalışmaları kapsar.

Çalışma alanı standartları şunlardan oluşur(98):

- 1) İş iyi bir şekilde planlanmalı ve eğer varsa yardımcılar iyi bir biçimde kontrol edilmelidir.
- 2) Denetim işlemlerinin bağlı bulunduğu testlerden

---

(95) Kepekçi (1986), s. 50.

(96) Çamlekçi (1978), s. 13.

(97) Güredin (1986), s. 29.

(98) Holmes ve Overmyer (1975), s. 24.

alınacak sonuçların tesbiti amacıyla ve güvenilir bir temel olarak mevcut iç kontrol sisteminin gerektiği gibi incelenmesi ve değerlendirilmesi yapılmalıdır.

3) İncelenen finansal tablolar hakkında bir denetim görüşüne varmak için sağlam bir temel sağlayacak sorgulamalar, gözlemler, teftiş, araştırma ve doğrulamalar yolu ile yeterli ölçüde sağlam bilgiler elde edilmelidir.

#### 1.6.2.3. Raporlama Standartları:

Muhasebe raporlarının ve finansal tabloların birçok kullanıcıları açısından mesleki bir incelemenin yapılmış olduğu konusundaki tek delil yayınlanan denetçi raporudur. Bundan dolayı denetim raporunun mesleki bir görüşle hazırlanması ve okuyuculara sunulması son derece önemli ve gereklidir. Raporlama standartları denetim raporunun yazısı ve hazırlanması ile ilgili denetçinin uyması gerekli ilke ve kuralları içerir. Toplum içi haberleşmenin ve bu konuda ortak bir dil kullanma zorunluluğu, raporlama standartlarının genel standartlara ve çalışma standartlarına oranla çok daha özel ve kesin olmalarını gerektirir(99).

---

(99) Güredin (1986), s. 34.

Raporlama standartları, denetçinin denetim sonunda düzenleyeceği raporla ilgili olduğundan; denetlenen işletmenin finansal tabloları hakkındaki çeşitli incelemelerden sonra, bir kanaat sahibi olan denetçinin bu kanaatini belirtirken neleri dikkate alması gerektiği konusundaki ilke ve esasları düzenler(100).

Raporlama ile ilgili standartlar şunlardır(101):

1) Denetim raporu, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp sunulduğunu belirtmelidir.

2) Denetim raporu, aynen geçen dönemdeki gibi muhasebe ilkelerinin cari dönemde de değişmeden uygulanıp uygulanmadığı hususunu belirtmelidir.

3) Finansal tablolardaki bilgi verici açıklayıcı notlar, raporda aksi belirtilmedikçe makûl ölçüde yeterli sayılmalıdır.

4) Denetim raporu, ya finansal tabloların bütünü açısından bir görüşe yer verileceği yada bir görüş belirtilemeyeceği iddiasını açıklamalıdır. Genel bir görüş belirtilmediği zaman bunun nedeni de açıklanmalıdır. Şayet, finansal tablolarla bir denetçinin ismi arasında bir ilişki varsa, rapor; denetçinin incelemesinin niteliği ve varsa aldığı sorumluluğun derecesi hakkında çok belirgin bir açıklama getirmelidir.

(100) Çömlekçi (1978), s. 15-17.

(101) Holmes ve Overmyer (1975), s. 24.

## I I . B Ö L Ü M

### 2. DENETİMDE İZLENECEK YOL

Denetim prosedürü, denetlenen işletmenin mali tablolarının doğruluk ve güvenilirliğine kanast getirebilmek için yapılacak faaliyetler ile bunların uygulanmasında takip edilecek yollar bütünüdür(102). Her denetim kendi özel durumuna uygun bir şekilde yürütülmelidir. Bir çok hallerde, denetçiyi belirli bir plândan ayrılmaya zorlayan durumlar ve şartlar ortaya çıkabilir. Fakat yine de denetimden beklenen amaçlar her durumda yerine getirilmelidir(103).

Denetim çalışmalarının kapsamı ve ağırlık derecesi yürütülen denetimin ilk defa yapılan bir denetim mi yoksa tekrarlanan bir denetim mi olup olmadığına bağlıdır. Denetlenecek işletmede eğer daha önce de denetim yapılmışsa yapılacak olan denetim tekrarlanan bir denetim olacaktır. O zaman denetim çalışmasının yoğunluğu, ve denetimin güçlük derecesi daha düşük, kapsamı ise daha dar olur. Fakat denetim çalışması ilk defa denetlenecek bir

(102) Çömlekçi (1978), s. 17.

(103) Holmes ve Overmyer (1975) . 32.

işletme için daha yoğun ve zor, kapsamı da daha geniş olacaktır(104). Bir müşteriyle özellikle yeni biriyle ilk denetim hazırlıkları, hem müşteri hem de denetçi yönünden hayati önem taşımaktadır. Bütün denetim çalışması boyunca yapılacak denetim işinin iç kontrol sisteminin değerlendirilmesine bağlı olduğu, en çok kullanılan denetim aracının işlem ve madde (miktar) testi olduğu, denetim maliyetinin emeğin niteliği ve zamanın bir fonksiyonu olduğu unutulmamalıdır(105).

İlk defa işletmenin denetlenmesi durumunda bazı ek çalışmaların yapılması gerekir. Bu ek çalışmaların başında hesaplarla ilgili dönem başı bakiyelerinin doğruluğunun araştırılması gelir. Hesapların açılışında mevcut bakiyelerin ve tutarların incelenen dönemin muhasebe rapor ve finansal tablolarına yapacağı etki dikkate alınarak gerekirse bir kaç dönem geriye gidilip bu tutar ve bakiyelerin doğruluğu araştırılmalıdır. Denetlenecek müşteri işletme şayet geçen dönemde başka denetçi tarafından denetlenmiş ise, o zaman yeni denetçi kendilerinden önceki denetçiler ile görüşerek bilgi almalıdır. Ayrıca denetçi geçen dönemlerde düzenlenmiş denetim çalışma kağıtlarını yeniden gözden geçirmelidir(106).

---

(104) Güredin (1986), s. 65.

(105) Holmes ve Overmyer (1975), s. 206.

(106) Kepekçi (1986), s. 59.

Denetim işlemlerine denetlenecek olan işletmenin tanınmasıyla başlanır. Bu aşamada işletmeyi yöneten organlar tarafından alınan kararlar incelenir. Eğer denetim işletmede her yıl yapılıyor ise o zaman önceki yıllara ait inceleme sonuçlarına da bakılır. Organizasyon şemaları ve muhasebe hesap plân ve organizasyonu konularında bilgi sahibi olunduktan sonra uygulanacak denetim işlemleri ile ilgili plânlama çalışmalarına başlanır(107). Yalnız herhangi bir denetim işleminde ister ilk defa ister tekrarlanan bir işletme için olsun en iyi denetim yaklaşımının; kullanılan bir yöntem yerine başkasını uygulama toplam maliyeti artıracığı ya da verilerin tutarlılığındaki güven sınırını küçülteceğinden, belirli bir düzeyde niteliğine güvenilir verilerin en az maliyetle elde edilebildiği bir yaklaşım olduğu hatırdan çıkarılmamalıdır(108).

Denetim süreci birbirini izleyen çeşitli safhalardan oluşmaktadır. Bu süreç denetlenecek olan müşteri işletmenin seçimi ve işin kabul edilmesiyle başlayıp, denetim çalışmalarının yürütülmesi ile devam eder ve sonuçta ulaşılan denetim görüşünün raporlanmasıyla tamamlanır(109).

---

(107) Hiçşaşmaz (1982), s. 11-13.

(108) Holmes ve Overmyer (1975), s. 206.

(109) Güredin (1986), s. 65.



Diğer Yandan denetim Prosedürü, denetçinin denetim kalitesini verecek olan denetim standartlarını uygulama imkanını bulduğu bir safhadır. Denetim Prosedürünü oluşturan faaliyetler ile bunların uygulanmasında takip edilecek yollar ve temel yaklaşımların, denetim standartları gibi, bütünüyle her denetimde geçerli olacak şekilde, belirli kalıplar içerisinde önceden tesbitine imkan yoktur. Her denetimde yapılacak işler ile bunların yapılış şekli, denetlenen işletmelerin yapısına, muhasebe ve iç denetim sistemlerine ve işletmelerin diğer bazı özel şartlarına bağlı olacaktır. Bu bakımdan, denetimde izlenecek yol ve denetim prosedürü denetime tabi tutulacak işletmelere göre bazı farklılıklar gösterecektir(110). En etkin sonuçlara ulaşmak için bütün denetim çalışmalarında, iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesinden sonra, uygun bir plâna bağlanmalı ve plân yeterli biçimde izlenmelidir(111).

Denetim süreci genelde üç ana safhadan oluşmaktadır. Bunlar(112);

- 1) Denetim faaliyetlerinin plânlanması,
- 2) Denetim Programının hazırlanarak yürütülmesi,
- 3) Denetim işlemleri neticesinde elde edilen

---

(110) Çömlekçi (1978), s. 18.

(111) Holmes ve Overmyer (1975), 207.

(112) Güredin (1986), s. 65-66.

bilgilerin ışığı altında oluşturulan denetçi görüşünün raporlanması safhasıdır.

Hiç kuşkusuz denetim faaliyetine başlanabilmesi için herşeyden önce denetim görevinin alınmış olması gerekir. Denetimi yapacak olan denetçi veya denetim firması tarafından kendi özel şartlarına uygun müşteri seçimi yapılarak işin alınması sağlanır. İlk tanışmadan sonra denetimi yapılacak müşteri işletme ile denetim çalışmalarının kapsamı ve aradaki iş ilişkisini belirten bir anlaşma mektubu karşılıklı olarak imzalanır. Denetim anlaşma mektubunun imzalanmasıyla denetim işi alınmış olur. İşin alınmasından sonra denetim çalışmalarının bir plâni yapılır. Plân doğrultusunda denetim çalışma programı hazırlanır. Bundan sonraki safhalarda programın plâna uygun yürütülmesi sağlanır ve neticede elde edilen bilgiler ışığında verilecek denetçi görüşünün bildirildiği bir rapor hazırlanarak denetim işlemi sona erdirilir.

## 2.1. DENETLENECEK MÜŞTERİ İŞLETMENİN SEÇİMİ VE İŞİN ALINMASI

Denetçi denetim görevini kabul etmeden önce gelecekteki müşteri işletme ile görüşerek hakkında çeşitli bilgiler toplayarak, topladığı bu bilgileri değerlendirerek müşteri işletmenin denetlenmesi işini kabul veya

reddeder(113).

### 2.1.1. Müşteri Kabul Politikası Işığında Gerekli Bilgilerin Toplanması

Denetim işlemlerini yürüten her denetçinin veya denetim firmasının müşteri kabul etmesiyle ilgili belirli politikaları vardır. Bu politikalar çerçevesinde yeni müşteri işletme hakkında bilgi edinilmesi ancak onunla görüşme yolu ile mümkün olur.

Denetlenecek müşteri işletme ile denetçinin yapacağı ilk görüşme, meydana getireceği intiba açısından her iki taraf için de son derece önemlidir. Genellikle müşteri işletmeyle ilk karşılaşma, incelemenin yürütülmesinde takınılacak davranışa bağlı olur. Bunun için denetlemeyi yapacak uzman kişinin, ilk karşılaşmadan önce müşteri işletmeyi yeterince haberdar etmesi gerekir. Çünkü birdenbire beklenmeden yapılan bir karşılaşma ve incelemenin önemli sakıncaları olur. Böyle davranışlar denetleme işlemini adeta bir polis araştırması havasına sokarak can sıkıcı hollere sebebiyet verdiği gibi; ayrıca haber vermeden müşteri işletmeye gelinmesi durumunda ise, gerek yöneticilerin gerekse işletmenin muhasebe servisinden sorumlu elemanların hazırlıksız ve muhasebeyle

-----  
(113) Güredin (1986), s. 66.

ilgili defter ve belgelerin işletmede bulunmaması durumuyla da karşılaşılabilmektedir(114).

Bir deneticinin yeni bir müşteri işletme ile görüşmeleri başlangıç aşamasında iken, denetim işlemleri sırasında kendisine gerekli ve yardımcı olabilecek en çok bilgiyi elde etmeye çalışmalıdır. Zaten müşteri işletmenin sahibi de ilk görüşmeleri sırasında denetçiyi iş yerinde dolayarak, işletmesi hakkında denetçinin çeşitli sorularını cevaplayarak bilgi edinmesini sağlar. Normal olarak deneticinin ziyaretinden önce, müşterinin elemanları tarafından yapılması gerekli bir takım denetim öncesi işler vardır. Bu işler genellikle denetici tarafından belirtilen işletmenin iç işlemleriyle ilgilidir(115).

Denetim işletmeleri, işletmelerinin denetimi için kendilerine başvuran her müşteriyi kabul etme mecburiyetinde değildirler. Bu nedenle denetim işletmeleri gerek çalışmakta oldukları müşterilerle işe devam etme konusunda, gerekse yeni bir müşteri işletmenin kabulü hususunda kendilerine özgü belirli bir politika izlerler.

Denetim işletmeleri özellikle yeni bir müşteri işletme seçerken yapılacak denetim anlaşmasıyla ilgili

(114) Salato ve Ghez (1974), s. 70.

(115) Holmes ve Overmyer (1975), s. 206-216.

olarak yüklenecekleri denetim riskini dikkate alırlar. Denetçi denetim işini kabul etmeden önce denetleyeceği müşteri işletme ile ilgili olarak(116);

1) Finansal tablolarında muhtemel düzensizlik ve hataların yapılacak denetim sonucunda ortaya çıkarılıp çıkarılmayacağını,

2) Denetim raporunun hangi amaçla kullanılacağını,

3) İşletmenin finansal durumunu,

4) Yöneticilerin dürüstlüğünü,

5) Denetimi yapılacak işletmenin, denetim işletmesinin itibarına gölge düşürüp düşürmeyeceği gibi hususları denetim riski açısından göz önünde bulundurmalıdır.

Yeni müşterinin kabul edilmesinde denetim riskini dikkate alan denetçi veya denetim işletmesi, müşteri işletme ile ilgili finansal ve finansal olmayan her türlü bilgiyi elde etmek için müşteri işletmenin iş ilişkisinde bulunduğu kişi ve kuruluşlardan işletmenin durumu ve yöneticileri hakkında bilgi toplar. Denetçi yeni denetim işinin alınmasının kendisine getireceği riskin yüksek olması halinde bu görevi kabul etmeyerek reddeder(117).

---

(116) Kepekçi (1986), s. 60.

(117) Güredin (1986), s. 18.

### 2.1.2. Önceki Denetçi ile Görüşme

Yeni bir müşterinin alınmasına karar vermeden önce denetçinin önceki dönemde işletmenin denetimini yapmış olan denetçiyle görüşmesi faydalıdır. Denetim riskini göz önünde bulunduran denetçi, denetleyeceği işletme ile ilişkisinde bulunanlarla ve önceki denetçi ile görüşerek, işletmenin durumu ve yöneticileri hakkında bilgi alır. Önceki denetçinin müşteri işletme hakkında verecek olduğu bilgiler, denetim işinin alınıp alınmaması kararına ışık tutar. Önceki denetçi ile görüşme yapma isteği hiç şüphesiz yeni deneticiden gelecektir. Görüşme yazılı ve sözlü olabilir. Ancak içeriği ne olursa olsun yapılan görüşme mutlaka gizli tutulmalıdır. Denetçilerin bir görevi de sır saklamak olduğundan, yeni denetçi önceki denetçinin kendisine sunacağı bilgiler için, görüşmeden önce müşteri işletmeden onay alması gerekir(118).

Yeni denetici müşteri işletme ile ilgili olarak; yönetimin dürüstlüğü, denetim görevinden ayrılma sebepleri, muhasebe ilke ve politikalarının uygulanması açısından yöneticilerin tutum ve davranışları ve denetim sırasında karşılaşılmış olduğu önemli sorunlar hakkında önceki deneticiden bilgi alır. Denetçi topladığı bu bilgilerden sonra uygun görmezse denetim işini kabul etmeyebilir(119).

---

(118) Gürbüz (1985), s. 50.

(119) Güredin (1986), s. 68-70.

### 2.1.3. Denetim Anlaşma Tayit Mektubu

Her denetim anlaşmasının kendine has özellikleri ve nitelikleri vardır. Her anlaşmanın şartları yapılacak işin kapsamını belirler ve bu konuda üzerinde durulması gereken nokta, denetim konusunun pratik yanlarıdır(120). Denetçinin müşteri işletme ile yapacağı görüşme çok önemlidir. Bu görüşme, denetim anlaşmasının özel noktaları üzerinde tam bir anlaşmaya varılması bakımından önem taşır(121). Her denetim işi, deneticinin bütün çabasını harcayacağı, işin sorumluluğunu yükleneceği ve tüm gücüyle müşterisinin yararını koruyacağı bir anlaşmadır(122). İlk defa bir denetim yapılacağı zaman müşteriyle denetici arasında anlaşma olabilmesi için ilk hazırlıkların çok dikkatle yapılması gerekir(123). Denetçi, denetim görevini kabul etmeden önce kendisine denetim görevi teklif eden müşteriyle görüşerek; denetimin genel bir inceleme mi yoksa kısmi olarak sadece belli bir amaçla bazı hesapların gözden geçirilmesi mi olacağı hususunu kararlaştırmalıdır. Eğer denetim işlemi finansal tabloların doğruluk ve güvenilirliğinin araştırılması için olacaksa, bir görüş istenip istenmeyeceği belirlenmelidir. Denetimi yapılacak müşteri işletmece, denetimin kapsamı ve

(120) Holmes ve Overmyer (1975), s. 29-32.

(121) Çamlakçı (1978), s. 33.

(122) Holmes ve Overmyer (1975), s. 94.

(123) Holmes ve Overmyer (1975), s. 208.

deneticinin çalışmaları sınırlandırılmak isteniyorsa, görüşme sırasında bu konuda da anlaşmaya varılarak denetimin hangi alanlarda sınırlandırılacağı üzerinde görüş birliğine varılmalıdır. Denetim her ne kadar bir muhasebe dönemini kapsasa da yine de denetim süresinin, işin başlama ve bitiş tarihinin belirlenmesinde fayda vardır. Ayrıca müşteri işletme ile denetici; yapacak oldukları görüşmelerde, deneticinin nerede çalışacağı ve işletme imkanlarından ne şekilde faydalanacağı, alacak olduğu ücret ve hazırlanacak denetim raporunun teslim tarihi gibi konular üzerinde anlaşmaya varılmalıdır(124).

Yeni müşteri işletme hakkında bilgi toplanıp varsa önceki denetçi ile de görüşmeler yapıldıktan sonra, denetim işinin alınmasına yada alınmamasına karar verilir. Yeni müşteri işletmenin denetimi kabul edildikten sonra durum ilgili tarafa yazı ile bildirilir(125).

Bütün ilk hazırlıklar ister yeni bir müşteri, isterse devamlı bir müşteri olsun, tamamlandıktan sonra anlaşmayı teyit eden bir mektup müşteriye gönderilir. Müşteri işletme tarafından da bu mektubun kabul edildiği yazılı olarak bildirilmelidir. Bir anlaşma teyit mektubunun gönderilmesi işi, iyi bir mesleki uygulamanın

(124) Çömlekçi (1978), s. 33-35.  
(125) Güredin (1986), s. 70.



gostergesidir. Teyit mektubunda müşteri tarafından kabulü gösteren bir yer ayrılır ve imzalı ikinci kopya deneticiye geri gönderilir(126). Denetici ile müşteri işletme arasında karşılıklı imzalanmış bu denetim anlaşma mektubu artık bir sözleşme niteliğindedir.

Anlaşma mektubunun amacı; yürütülecek denetimin kapsamı, şartları, denetim işlemi sırasında konulacak sınırlamaları ve denetimin tamamlanma tarihi ile diğer gerekli hususları müşteri işletmeye açıklamalıdır. Denetim anlaşma mektubu denetçi tarafından düzenlenir.

Genel olarak bir denetim anlaşma teyit mektubunda(127);

1) Denetimin normal olarak bir görüş vermeye yeterli bir kapsam içinde Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına uygun olarak yürütüleceği,

2) Denetim anlaşmasının amacı ve yapılacak denetim çalışmasının kapsamı,

3) Vergi danışmanlığı, Yönetime danışmanlık ve diğer tür hizmetlerin sunulup sunulmayacağı,

4) Yapılacak denetimden amaç hataları bulmak, yolsuzlukları ortaya çıkarmak olmayıp, sadece finansal tabloların doğruluk ve güvenilirliğine ilişkin bir görüş

---

(126) Holmes ve Overmyer (1975), s. 212.

(127) Güredin (1986), s. 70-72.

bildirmek olduğu,

5) Gerekli hallerde gerekli durumların yönetime sunulacak bir mektupla raporlanacağı,

6) Denetim çalışmasının başlangıç ve bitiş tarihi ile zaman plânlaması,

7) Denetimle ilgili kısıtlamalar ve kapsam daraltıcı durumlar varsa bunlara etki eden etkenler ve yapacakları etkiler,

8) Müşteri işletme elemanlarınınca yapılip, tamamlanması öngörülen işler ve bunların bitiş tarihleri,

9) Yapılacak denetim işlemleriyle ilgili olarak belirlenecek ücret ve ödeme şekilleri,

10) Müşteri işletmede özellikle incelenmesi gereken sahalara varsa, bunların neier olduğu ve denetimin yoğun olarak bu sahalarda uygulanıp uygulanmayacağı,

11) Denetim işlemleri sırasında ortaya çıkabilecek durumlarla ilgili yapılacak ek denetim işlemlerinde ne tür bir ücret sistemi uygulanacağı, gibi hususlar yer alır.

Tekrarlanan bir anlaşmada, çoğunlukla ilk hazırlık bir telefon konuşmasından ibarettir. Yeni bir anlaşma mektubu düzenlenebilir yada bir önceki anlaşma mektubu güncelleştirilebilir. Denetim tekrarlanan bir anlaşmaya dayanmakla birlikte, denetim işletmesinin önceki denetimini yapmamış bir başka denetçisi tarafından yürütülecekse, eski yılların çalışma raporları incelenerek

müşteri işletmeyle gerekli olan Yazışmalar Yenilenmelidir(128).

Yukarıda ele alınan anlaşma teyit mektubunda yer alan hususlar her bir denetim anlaşma mektubu için genel nitelikte olan durumları yansıtmaktadır. Müşteri işletmenin özelliğine, anlaşma ile ilgili özel şartlara ve denetçinin tercihlerine bağlı olarak bu hususlardan hangilerinin ne şekilde mektup kapsamına alınacağı ayrıca belirlenir. Uzun süreden beri denetimi yapılan bir müşteri işletmeyle yapılacak anlaşmada bu hususlardan bazılarına yer verilir. Fakat denetim riski yüksek yeni bir müşteri işletmenin denetim işi kabul edilirken bu hususlardan çok daha fazla ayrıntı, yapılacak denetim anlaşma mektubunda bulunur.

Netice olarak diyebiliriz ki; yeni müşteri işletmenin seçimi konusunda, denetim işletmelerince izlenen kabul politikası eski müşteri içinde geçerlidir(129).

## 2.2. DENETİM PLANLAMASI

Planlama en geniş anlamda, belirli bir faaliyetin gerçekleştirilmesi için izlenecek yolun önceden

---

(128) Holmes ve Overmyer (1975), s. 207-208.

(129) Güredin (1986), s. 27.

belirlenmesidir(130). Denetim plânlaması, plânlamanın özel bir türü olup, denetim faaliyetlerinin ne şekilde yürütüleceğini belirleyen bir hareket tarzıdır. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, denetim çalışmalarının önceden çok iyi bir şekilde plânlanması gerektiği üzerinde durmaktadır(131). Denetim plânlaması ile yapılacak olan denetim işlemlerinin sağlamlığı önceden belirtilmiş olmaktadır. Yapılacak denetleme işleminin önceden belirtilmesi, yapılacak işlerin yeri ve zamanının ve ne kadar devam edeceğinin belli edilmesi denetimin plânlanması ile sağlanır. Denetim plâni, müşteri işletmenin büyüklüğü, yapılacak işlerle incelenecek konuların özellikleri ve önceden yapılmış denetlemeler neticesinde elde edilen bilgilere göre düzenlenir(132).

Denetim plânının amacı; denetim konusunu denetim sahalarına ayırıp, denetçileri bu sahalar arasında dağıtarak görevlendirmek; her bir denetim sahası ile ilgili uygulanması öngörülen denetim yöntemlerini belirleyerek, denetim faaliyetini zamanında ve başarıyla tamamlamaktır(133).

- 
- (130) Eren (1978), s. 265.  
Oluç (1969), s. 323-324.  
Özbaşar (1978), s. 411.  
Tosun (1974), s. 45.  
(131) Kepekçi (1986), s. 61.  
(132) Aktuğlu (1986), s. 55-56.  
(133) Hiçşmaz (1982), s. 10-11.

Denetim çalışması plânlanırken esneklik sağlanmalıdır. Çünkü çalışmalar ilerledikçe gerekli hallerde denetim plâni değişikliklere ve rötüslara uğrayabilir. Bu nedenle denetim plâni, denetim işlemleri sırasında meydana gelebilecek çeşitli değişikliklere, her zaman uyabilecek bir şekilde çeşitli alternatifler dikkate alınarak hazırlanmalıdır.

Denetim işlemleri ilerledikçe ortaya çıkan denetim plânında değişiklik yapma ihtimali, yapılacak denetim işlemlerinin hacminin artmasına da neden olabilir. Bu yüzden hiç bir denetim plâni kesin ve değişmez değildir. Denetim plâni öyle bir şekilde hazırlanmalıdır ki, ortaya çıkabilecek değişikliklere denetçiler rahatça uyabilsinler. Genellikle denetim plânları denetim sürecinin ilk safhalarında oldukça esnek bir yapıya sahiptirler. Fakat denetim işlemleri ilerleyip son safhalara gelindiğinde, bu esneklik gittikçe ortadan kalkarak oldukça azalır(134).

### 2.2.1. Plânlama ile İlgili Bilgi Elde Etme

Plânlama safhasında denetçi, gerekli bilgiyi nasıl toplayacağını tahmin etmekle işe başlar. Müşteri işletme ile ilk görüşme sırasında elde edilen ön bilgileri, daha

---

(134) Peker (1988), s. 455.

ayrıntılı olarak elde eder. Bunun için işletmenin temel faaliyetleri ve denetim konusu hakkında çeşitli kaynaklardan bilgi toplar. Denetçi bu bilgileri müşteri işletme ile iş ilişkisinde bulunanlardan, önceki denetçiden ve müşteri işletmeden sağlar. Ayrıca denetçi, önceki denetimlerde düzenlenmiş ve işletmede saklanan çalışma kağıtlarını gözden geçirerek te bilgi elde eder(135).

#### 2.2.1.1. Müşteri İşletmenin Genel Durumunun Değerlenmesi

Denetim plânlaması denetim işleminin kapsamı ve yürütülmesi ile ilgili bir genel stratejinin geliştirilmesidir. Denetim plânını etkileyen başlıca faktörler; müşteri işletmenin büyüklüğü, denetçinin müşteri işletme ile ilgili tecrübeleri ve denetçinin o faaliyet dalı hakkındaki bilgisidir.

Her denetim çalışması müşteri işletmenin çeşitli özellikleri gözönüne alınarak plânlanır. Denetim işlemlerine başlanırken Denetim Standartlarının öngördüğü şekilde plânlama yapılmasına özen gösterilir. İyi bir plânlamanın yapılabilmesi için de; müşteri işletmenin faaliyet konusu ve faaliyetlerinin niteliği, içinde faaliyet gösterilen sanayi dalının özellikleri,

(135) Kepekçi (1986), s. 61.

uygulanmakta olan muhasebe politika ve ilkelerinin nitelikleri dikkate alınmalıdır. Denetçi bu amaçla müşteri işletme hakkında gerekli bilgileri toplamalıdır. Eğer denetimi yapılacak müşteri işletmenin denetimi devamlı yapılıyor ise, o zaman yapılacak iş bu bilgilerin yeniden gözden geçirilmesi olacaktır. Çünkü müşteri işletme ile ilgili bilgiler zaten daha önceden elde mevcut bulunmaktadır. Bu açıdan tekrarlanan denetimde plân hazırlamak oldukça kolaydır. Öte yandan yeni bir müşteri işletme için denetim plânı hazırlamak, gerekli bilgileri elde etmek, yoğun bir çabayı gerektireceğinden, tekrarlanan denetime nazaran oldukça zordur.

Denetim işlemlerinin iyi bir şekilde plânlanabilmesi için denetçinin müşteri işletme ile ilgili birtakım temel bilgileri toplaması gerekir. Bu temel bilgileri genel olarak şöylece sayabiliriz (136):

1) Müşteri işletmenin yapısı ve faaliyetleri ile ilgili özellikler.

Bu konuda elde edilecek bilgiler; müşteri işletmenin örgütsel ve hukuki yapısı, faaliyetinin özellikleri, üretim tekniği, mamul hatlarının çeşitliliği ve niteliği, sermaye yapısı, faaliyet gösterilen sanayi dalının ekonomik durumu, kuruluş yeri, üretim ve pazarlama yöntemleri, ücret sistemi, teknolojik yapıdaki değişmeler,

(136) Güredin (1986), s. 74.

devlet müdahalesi, o sanayi dalının uyguladığı muhasebe sistemi, rekabet ve finansal analizlerdir.

2) Müşteri işletmenin uyguladığı muhasebe iç kontrol sisteminin güvenilirlik derecesi,

3) Müşteri işletmenin uyguladığı muhasebe ilke ve politikaları,

4) Önemli hata ve düzensizliklerin varolma ihtimaline bağlı olarak denetim işlemlerinin kapsamının genişletilmesi zorunluluğuna yol açabilecek nedenlerin varlığı,

5) Denetim amacıyla finansal tablo kalemlerinin ve diğer hususların önemlilik sınırlarının tahmini,

6) Hangi finansal tablo kalemlerinde düzeltmelere gerek olabileceği,

7) Ne tür bir denetim raporu hazırlanmak isteniyorsa, çeşidi ve içeriği.

Denetçi bu temel bilgileri kendi arşivindeki belgelerden, bu işletmeyi daha önce denetlemiş bulunan denetçi ile yapacağı görüşmelerden ve direkt olarak da müşteri işletmeden elde edecektir. Müşteri işletmeden alınacak bilgiler doğrudan doğruya müşterinin arşivinden sağlanacak bilgilerle denetçinin belirli teknikleri kullanarak elde edeceği bilgilerdir.

Denetçi;

1) Müşteri işletmeyi ziyaret ederek,



2) Yöneticileriyle görüşerek,

3) Müşteri işletmenin arşivinden, özellikle iç denetim bölümünün belgelerinden ve bu bölümün hazırlamış olduğu raporları inceleyerek,

4) Müşteri işletmenin geçmiş dönemlere ait finansal tablolarını inceleyip; protokoller, tüzükler, sözleşmeler, iş akış şemaları, organizasyon plânları, yönetim organlarının aldıkları kararlar ile aynı işletmeyi daha önce denetlemiş denetçilerin raporlarını gözden geçirerek, müşteri işletmeden doğrudan doğruya bilgi elde etmeye çalışır(137).

#### 2.2.1.2. İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi

İç kontrol sistemi, işletmede örgütlenme plâni ve tüm diğer uyumlu ölçüleme yöntemlerini; işletme varlıklarının korunmasını, muhasebe sisteminin açıklığının ve güvenilirliğinin kontrolünü, faaliyet etkinliğinin ölçülmesini, işletme politikalarına uyum düzeyinin değerlendirilmesini sağlayacak önlemler sistemidir(138).

Yayınlanan finansal raporların doğruluk ve güvenilirliğinin artması, herşeyden önce işletmede etkin bir iç kontrol sisteminin varlığına bağlıdır. Etkin bir

(137) Salato ve Ghez (1974), s. 66-67.

(138) Erbaş (1985), s. 12.

Sevgener (1986), s. 156.

iç kontrol sisteminin varlığı, finansal tabloların hatalı olma riskini azaltır. Denetim riskinin az olması ise, denetim görüşüne ulaşmada gerekli olacak denetim işlemlerinin sayı ve kapsamının daraltılmasına neden olur. Denetlenen dönemde işletmede meydana gelmiş her bir kıymet hareketine ilişkin muhasebe kayıtlarının baştan tek tek ele alınıp incelenmesi oldukça güç bir işlemdir.

İşletme ile ilgili her bir işlemin, uygun biçimde muhasebe kayıtlarına aktarılması sonucu düzenlenen finansal tabloların, bu işlemlerin sonucunu yansıttığına genel olarak güven getirilebilmesi ancak iç kontrol sisteminin etkinliğinin araştırılmasıyla mümkün olur(139). Sistemin kendisinin güvenilirliğini araştırmak, sonraki denetim metodlarının boyutlarını belirlemek ve sistemin düzeltilmesi amacıyla yönetime gerekli tavsiyelerde bulunmak için iç kontrol sistemi gözden geçirilerek değerlendirilir(140).

Müşteri işletmenin yapmış olduğu iş hakkında gerekli bilgiler elde edildikten sonra, işletmenin;

- Satışları ve alacakları,
- Satış iadeleri ve karşılıkları,
- Kasa tahsilatı

---

(139) Güredin (1986), s. 30.

(140) Kepekçi (1986), s. 68.

- Kasa tediyesi,
- Satın almaları ve borçları,
- Ücret tahakkukları,
- Stoklar ve üretim maliyetleri gibi faaliyetleri

üzerinde iç kontrolün nasıl gerçekleştirildiği analiz edilir.

Bu analiz sırasında yukarıda belirtilen faaliyetlerin iş akımı takip edilerek, iç kontrol sisteminin etkinliğini ispatlayıcı bilgi ve belgeler toplanır. Bu faaliyetlerin yansıttığı hesap veya hesap gruplarındaki veriler kontrol edilerek, bütün işlemlerin kayıtlı olup olmadığı, gerçeği yansıtıp yansıtmadığı, gerçek değerleri ile kaydedilip kaydedilmediği, kayıtların faaliyetin gerçekleştiği zaman içerisinde hesaplara yansıtılıp yansıtılmadığı, sınıflandırmanın doğruluğu ve hesaplara doğru kayıtların yapılıp yapılmadığı incelenir. Toplanan bilgi ve gözlemlerin doğruluğunun teyit edilmesi için, her bir faaliyetin iş akımı üzerinde durularak gerekli değerlendirmeler yapılır(141).

İç kontrol sistemi ile ilgili bir değerlemede, her bir işlem grubu ve ilgili varlıklar açısından sırası ile şöyle bir yol izlenir(142):

---

(141) Bayülken (1987), s. 103.  
(142) Güredin (1986), s. 85.

1) Meydana gelmesi mümkün hata ve düzensizlik çeşitleri dikkate alınır.

2) Bu tür hata ve düzensizliklerin ortaya çıkarılıp, önlenmesi amacıyla uygulanmakta olan muhasebe kontrol önlemleri belirlenir.

3) Bu önlemlerin işletmede yazılı talimatlara dayandırılmakta ve yazılı talimatlara da doyurucu biçimde uyulmakta olduğu belirlenir.

4) Aksaklık ve zayıf taraflar varsa belirlenir.

Kontrol önlemlerinin bulunmaması veya zayıf olması halinde ise; denetim işlemlerinin türüne, kapsamına ve uygulama zamanına olacak etkiler tesbitlenerek, müşteri işletmeye bu durumla ilgili yararlı tavsiyelerde bulunulur.

Bu analizler sonucu, müşteri işletmenin iç kontrol sisteminin; hataların ve suistimallerin olmasını önceden engelleyici denetim yöntemini (prevent control) mi, yoksa hatalar ve suistimalleri tesbit edici denetim yöntemini (detect control) mi izlediği bulunup, her bir faaliyet için iç kontrol sisteminin etkin olup olmadığı hakkında bir karar verilir(143).

#### 2.2.1.3. Denetim Konusunun Tesbiti

Denetim Plânlaması için gerekli olan bilgiler;

-----  
(143) Bayülken (1987), s. 104.

müşteri işletme hakkındaki bilgiler ile denetim konusu hakkındaki bilgilerdir. Denetim konusu ili ilgili bilgilerin denetim plânlaması sırasında gözönüne alınması gereklidir. Denetim konusunun tesbit edilmesi için dikkate alınacak olan genelde bir takım bilgiler mevcuttur. Bunları şöyle sıralıyabiliriz(144):

1) Yapılacak olan denetim işleminin aynı işletmede yapılan ilk veya tekrarlanan bir denetim olup olmadığı konusundaki bilgiler,

2) Müşteri işletmenin denetici ile iş birliği yapma eğilimi konusundaki bilgiler. Bu tür bilgiler özellikle denetim sürecinin plânlaması açısından önemlidir. Müşterinin işbirliği; denetçilere bilgi aktaracak görevlilerin ön görülen zamanlarda faaliyetlere yardımcı olmaları ve denetim malzemesi olan belgelerin zamanında ve eksiksiz olarak hazırlanması şeklindeki işlemlerdir. İşbirliği hususunda elde edilen bilgiler; ayrıca denetim çalışmalarının zamanında gereği gibi yerine getirilmesinde ve denetim süresinin önemli ölçüde azaltılmasında yardımcı olur.

3) Müşteri işletmenin örgütsel yapısı, personel yapısı ve üretim tekniği hakkındaki bilgiler. Üretimin niteliği, konusu ve tekniği ile ilgili bilgiler yapılacak

---

(144) Güredin (1986), s. 73.

denetimin zorluk derecesini belirler.

4) Denetim anlaşmasının içeriği hakkındaki bilgiler; genelde müşterinin yerine getirilmesini talep ettiği, denetim kapsamını genişletici nitelikte olan bilgilerdir. Mesela, müşteri işletmenin belirli bir denetim sahasının denetlenmesini istemesi gibi. Diğer yandan düzenlenecek denetim plânında, müşteri işletme ile ilgili finansal tabloların mı denetleneceği, yoksa faaliyet ve uygunluk denetimi mi yapılacağı hususunda yukarıda toplanan bilgiler ışığında denetim konusu tesbit edilir. Müşteri işletme belki de sadece iç kontrol sisteminin etkinliği ve yeterliliği hakkında bir denetim isteyecektir.

Neticede, denetici ile müşteri işletmenin birlikte tesbit edecekleri denetim konusu, bu hususta elde edilen bilgiler dahilinde denetim plânında yer alır.

#### 2.2.2. Zaman Plânlaması

Müşteri işletme ve denetim konusu ile ilgili bilgiler toplanıp, denetim konusu tesbit edildikten sonra ne tür yöntemlerle denetim yapılacağı belirlenir. Bu işlemler tamamlanınca artık sıra denetim işleminin hangi zaman aralığında gerçekleştirileceği ile ilgili zaman plânlamasına gelmiştir.

Denetimde zaman plânlaması, yapılacak olan denetimin ilk veya tekrarlanan bir denetim olmasına göre farklılık arzeder. Tekrarlanan bir denetimde, denetçi önceden müşteri işletme hakkında yeterli bilgiye sahip olduğundan, zaman plânlamasının yapılması ilk denetime nazaran çok daha kolaydır.

Denetim süresinin önceden kesinlikle bilinmemesi, zaman plânının yapılmasını güçleştiren bir etkidir. Yapılacak denetim ister ilk ister tekrarlanan bir denetim olsun, hemen bütün denetim işlemlerinde bir zaman darboğazı söz konusudur. Bu zaman darboğazlarının çeşitli nedenlerini şöylece sayabiliriz(145):

- Denetim için gerekli belge ve bilgilerin hazırlanmasının müşteri işletmede sürüncemede bırakılması,

- Bazı denetim sahalarının öngörülenden daha yoğun bir şekilde denetime tâbi tutulması zorunluluğunun ortaya çıkması,

- Önceden bilinmeyen ve de tahmin edilemeyen bazı sorunların doğması,

- Denetçi yardımcılarının yeterli tecrübeye sahip olmamalarından, çalışmalarını zamanında ve arzulanan bir

---

(145) Güredin (1986), s. 80.

şekilde yürütememeleri,

- İşletmenin denetimi sırasında, uygulanan muhasebe prensiplerinde değişiklik olması sonucu, tamamlanmış olan denetim raporunun bazı bölümlerinde değişiklik yapma zorunluluğu,

- Denetimi yürüten ekipte değişiklik yapılması.

Diğer yandan işletmelerde faaliyet döneminin takvim yılına eşit bulunması, denetim çalışmalarının takvim yılının ilk aylarında yoğunlaştırılmasını zorunlu kılar. Özellikle denetçinin birden fazla müşteri işletmenin denetimini yapması ve çalışmalarını takvim yılının ilk aylarında yoğunlaştırma zorunluluğu, bilhassa ilk denetimlerde yapılacak olan zaman plânının zorlaşmasına neden olur(146).

Daha gerçekçi bir zaman plânlamasının yapılabilmesi, herşeyden önce müşteri işletmece denetici seçimi ve denetim anlaşmasının mümkün olduğu kadar erken bir tarihte gerçekleştirilmesine bağlıdır. Çünkü, erken yapılan denetici seçimi plânlama çalışmalarını kolaylaştıracağından, daha gerçekçi bir zaman plâni yapılmasına neden olur(147).

(146) Paton (1963), s. 309.

(147) Kepekçi (1986), s. 62.



### 2.2.3. İşgücü Plânlaması

İş gücü plânlaması, büyük ölçüde zaman plânlamasına bağlı olması nedeniyle, işgücü plânlamasıyla zaman plânlaması arasında çok sıkı bir ilişki vardır. Yıl boyunca denetçiler arasında eşit bir görev dağılımının bulunduğu hallerde ise, işgücü plânlamasının zaman plânlamasına bağımlılığı azalır.

Müşteri işletme ve faaliyet gösterdiği sahayla ilgili bilgiler elde edilip, denetim plâni hazırlanırken, işgücü ile ilgili olarak işi yürütecek denetçilerin görevlendirilmesi yapılır. Denetçi grubu oluşturulurken sorumluluk, gözetim, teknik bilgi ve tecrübe ile ilgili hususlara dikkat edilir(148).

Genelde denetim işlemini yapacak olan denetçilerin işgücü plânlaması şu şekilde yapılır(149):

1) 3 yıldan az tecrübeli, kıdemli denetçiye yardımcı olan ve kıdemli denetçinin verdiği görevleri yerine getiren denetçi yardımcıları,

2) Tecrübeleri 3 ile 6 yıl arasındaki kıdemli denetçiler. Denetim Programının belirli bölümlerinin

---

(148) Gürbüz (1985), s. 175.

(149) Holmes ve Overmyer (1975), s. 221-222.

yürütülmesinden sorumlu ve denetçi yardımcılarının gazetimini yapan bir veya birden fazla kıdemli denetçiler.

3) Genelde 4 ile 10 yıl arası tecrübeye sahip, denetim programının yürütülmesi ve gazetimini sağlayan bir yada daha fazla sayıda yönetici denetçiler.

4) Genelde 10 yıl üzerinde mesleki bir tecrübeye sahip, denetim işletmesinin ortağı durumundaki denetim anlaşmasından ve sonuçtan bütünü ile sorumlu baş uzman denetçi. Bu denetçi, denetçi yardımcılarını, kıdemli ve yönetici denetçilerin çalışmalarını gözden geçirir. Müşteri işletme ile denetim firması veya denetim elemanları arasında ortaya çıkan denetim sorunlarını çözüme kavuşturur. Nihayet oluşturulan denetim görüşünü ve denetçi raporunu onaylar ve denetim raporunu imzalar.

### 2.3. DENETİM PROGRAMININ HAZIRLANMASI

Denetim Programı, muhasebe raporlarına ilişkin bir görüşe ulaşmak için, izlenecek yollar ve metod türlerinin yazılı olarak belirlendiği bir taslaktır. Denetim Programı işletmenin iç kontrol sisteminin yeterliliğinden ve etkinliğinden önemli derecede etkilenir. İç kontrol sistemi etkin ve yeterli bir işletmede yapılacak denetim çalışmaları daha hafif olacağı için, hazırlanacak denetim

Programı da kısa ve dar kapsamlı olacaktır(150).

Denetim Programları plânlama faaliyetlerinin sonuçlarına dayandırılarak, yazılı olarak hazırlanır. Denetlenecek işletmelerin farklı yapı ve faaliyet şartlarına sahip olması, her işletme için ayrı bir denetim Programının hazırlanmasını zorunlu kılar. Ayrıca bir işletmedeki iç kontrol sisteminin incelenmesinde kullanılan denetim Programı ile, hesap bakiyelerinin doğruluğunun araştırılmasında kullanılan denetim Programları da birbirinden farklıdır. Denetim Programının çok detaylı veya kısa bir şekilde hazırlanması mümkündür. Kısa hazırlanması halinde yapılacak işin belirli yön ve özelliklerini mutlaka içermelidir. Programda yer alacak hususların denetim bütünlüğünü bozmayacak bir şekilde ve esnek olmasına ayrıca önem verilmelidir(151).

İyi bir şekilde düzenlenmiş denetim Programı(152);

- Yapılacak çalışmanın nasıl tamamlanacağına dair talimatlar vererek denetim işinin çerçevesini belirler,

- Denetimin koordinasyon, gözetim ve kontrolüne temel oluşturur,

---

(150) Kepekçi (1986), s. 61.

(151) Çömlekçi (1978), s. 46-47.

(152) Gürbüz (1985), s. 174.

- Her denetim sahasında uygulanacak olan denetim metodlarını belirler ve yapılan denetim işine delil oluşturur,

- Denetim ilerledikçe tamamlanan kısımların işaretlenmesine yarayan bir liste olarak kullanılır.

Denetim Programlarının bir takım yararlı ve sakıncalı yanları vardır(153). Yararları;

1) Her denetim için temel denetim işlemlerini belirler,

2) Her denetim işlemi ile ilgili sorumluluğu belirler,

3) Uygun bir denetim düzeni gerçekleştirerek zaman tasarrufu sağlar,

4) Denetçiler arasındaki görev dağılımını organize eder.

5) Gelecek yıllar için bir kılavuz hizmeti görür.

6) Bir yönetici yada ortak tarafından yapılacak incelemeyi kolaylaştırır.

7) Denetim standartlarına ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine bağlılığı güven altına alır.

8) Uygun bir plânın yapılarak önemli hususların unutulmadığı konusunda güvence oluşturur.

9) Daha kaliteli bir denetim faaliyetinin

-----  
(153) Holmes ve Overmyer (1975), s. 234-235.

gerçekleştirilerek tamamlanmasına yardımcı olur.

Sakıncaları:

1) Yetkili denetçinin sorumluluğu Programla sınırlandırılmış olmaktadır.

2) Bağımsız ve yapıcı düşünceye engel olmaktadır.

3) Denetim otomatik hale gelmektedir.

#### 2.4. DENETİM PROGRAMININ YÜRÜTÜLMESİ

Denetim Programının Yürütülmesi safhası, denetim çalışmasının yapıldığı ve denetim ile ilgili delil ve belgelerin toplanıp değerlendirildiği safhadır. Denetim çalışması incelenen dönem içinde, dönem sonunda ve dönem sona erdikten sonra yürütülür. Müşteri işletmenin finansal tabloları elde edildikten sonra, yapılan denetim çalışmasının önemli bir kısmı dönem içinde tamamlanır.

Denetim Programının Yürütülmesi Genelde şu safhalardan oluşmaktadır(154):

- 1 - İç Kontrol Sisteminin İncelenerek Değerlendirilmesi

---

(154) Güredin (1986), s. 85-88.

Denetim programının yürütülmesine mevcut iç kontrol sisteminin incelenerek değerlendirilmesinin yapılmasıyla başlanır. Bundan amaç finansal tablolardaki önemli hatalar ve düzensizliklerin önlenmesi ve varsa ortaya çıkarılmasıdır.

## 2 - Denetim Programında Gerekli Değişikliklerin Yapılması

Denetçinin iç kontrol sistemi ile ilgili elde ettiği bilgiler şayet beklenenden farklı ise, maddi denetim işlemleriyle ilgili olarak, planlanmış denetim programında gerekli düzeltme ve değişiklikler yapılır. İlgili değişiklikler denetim işleminin türü ve kapsamı olabileceği gibi, denetim işlemini uygulama zamanı da olabilir.

## 3 - Hesap Bakiyelerinin Doğruluğunun Araştırılması

Denetim programının yürütülmesi safhasında, iç kontrol sistemi incelendikten ve şartlara göre denetim programında değişiklikler yapıldıktan sonra, maddi denetim işlemlerine başvurulur, finansal tablo kalemlerinin doğruluğu araştırılır.

## 4 - Toplanan Delil Belgelerini Değerleme

Denetim işlemleri sırasında denetçi, belirli

teknikleri kullanarak, denetim ile ilgili çeşitli belgeleri toplar ve değerlendirir. Yönetimin hazırladığı finansal tablolarla ilgili bildirimlerin dürüstlüğü hakkında bir kanaata ulaşır.

Denetim ile ilgili bütün incelemeler bittikten sonra, unutulmuş veya eksik bırakılmış bir işin olup olmadığı ve elde edilen bilgi ve belgelerin son tetkike ve dosyalanmaya hazır olup olmadığı araştırılır. Araştırılma sırasında denetim programı gözden geçirilerek, programda belirtilen işlerden yapılmamış olan varsa tesbit edilerek tamamlanır. Ayrıca denetim süresince eğer yapılmış düzeltme ve sınıflama kayıtları varsa, bunlar yeniden tetkik edilerek doğrulukları sağlanır. Bu işlemlerin tamamlanmasıyla denetim işlemleriyle ilgili programın eksiksiz yürütüldüğü kanaatine varılır. Artık denetim işlemleriyle ilgili elde edilen bilgi ve görüşler bir rapor haline getirilebilir(155).

## 2.5. RAPORLAMA

### 2.5.1. Denetim Raporunun Tanımı ve önemi

Denetim raporunun yazılarak denetimi yapılan müşteri işletmeye sunulması denetim sürecinin son

---

(155) Çamlekçi (1978), s. 171-172.

aşamasıdır. Denetim raporu, denetçinin elde ettiği delilleri değerlemesi sonucu, ulaştığı denetim görüşünü bildirdiği bir belgedir. Denetçi bu raporunu son derece dikkatli ve özenli bir şekilde yazmalıdır. Çünkü denetim raporu, denetçinin ilgili gruplarla haberleşmesini sağlayan en önemli araçtır. İlgili grupların veya genel anlamda kamunun, tamamlanan denetim çalışması ile ilgili olarak gördükleri tek belge denetçinin hazırladığı denetim raporudur. Bu raporda denetimin niteliğine göre kapsadığı konular belirtilerek, standartlaşmış kurallar çerçevesinde düzenlenmektedir.

Denetim raporları, kısa şekilli denetim raporu ve uzun şekilli denetim raporu olmak üzere başlıca iki çeşittir. Yıllık faaliyet raporu ile ortaklara ve diğer üçüncü kişilere sunulan rapor kısa şekilli denetim raporudur. İşletme yönetimi ile yapılan özel denetim sözleşmesi üzerine düzenlenerek işletme yönetimine verilen rapor ise, uzun şekilli denetim raporudur(156).

#### 2.5.2. Denetim Raporunun Sekli ve Kapsamı

Uygulamada en yaygın olarak kullanılan rapor kısa şekilli denetim raporudur. Bu rapora özet rapor veya

---

(156) Kepekçi (1986), s. 117-118.



denetçinin standart raporu da denir. Kısa şekilli denetim raporu, belirli finansal tablolarla ilgili bir incelemenin, genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak yürütülmüş olduğunu ve finansal tabloların işletmenin durumunu dürüst olarak yansıtıp yansıtmadığını açıklayan bir rapordur.

Kısa şekilli denetim raporunun hazırlanması için bir takım şartlar gereklidir. Bunlar(157);

- Denetlemeyi yürüten denetçi, finansal tabloların dürüstçe hazırlanıp açıklanmış olduğu hususunda yeterli delil toplamışsa,

- Finansal tablolarda dipnot veya başka bir şekilde uygun ve gerekli açıklamalara tam yer verilmişse,

- Yayınlanan finansal tablolar bir önceki döneme ait muhasebe politika ve uygulamaları temel alınarak, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun bir şekilde hazırlanmışsa,

- Gelecekle ilgili ve çözümü bugünden imkansız görülen olağan dışı durumların meydana gelmesi beklenmiyorsa, kısa şekilli denetim raporu hazırlanır.

Her denetim raporunda raporun verileceği adres,

-----  
(157) Güredin (1986), s. 45-46.

tamamlandığı tarih ve denetçinin imzası bulunur. Kısa şekilli denetim raporu kapsam ve görüş bildirme bölümü olarak iki bölümden oluşur. Raporun kapsam bölümünde denetçi, incelediği finansal tabloları belirtir ve denetim sırasında yapılan işler konusunda bilgi verir.

Raporun ikinci bölümü görüş bildirme bölümüdür. Buna sonuç bölümü de denir. Denetçi bu bölümde, finansal tabloların doğruluk ve güvenilirliğine ilişkin görüşünü açıklar. Fakat denetçi görüş bildirirken, hiç bir zaman finansal tablo ve muhasebe bilgilerinin yüzde yüz doğruluğunu garanti etmez, analiz ve yorumunu yapmaz. Sadece bunların güvenilirliği ve doğruluğu hususundaki görüşünü açıklar(158).

### 2.5.3. Denetim Sonucunda Bildirilecek Görüşler

#### 2.5.3.1. Olumlu Denetim Görüşü

Denetçinin olumlu görüş bildirmesine şartsız görüş de denir. Olumlu denetim görüşünün bildirilmesi; finansal tabloların işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını doğru olarak gösterdiği, incelemenin genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak yapıldığı, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe

(158) Kepekçi (1986), s. 119.

ilkelerine uygun hazırlandığı, bir önceki dönemde uygulanan muhasebe ilke ve metodlarında bir değişiklik yapılmadığı ve finansal tabloların yanlış bilgi vermeyi önleyici, yeterli bilgiyi açıkladığı durumların varlığı halinde mümkündür(159).

#### 2.5.3.2. Şartlı Denetim Görüşü

Denetçi bazı hallerde şartlı bir görüş bildirmek zorunda kalır. Önemli aksaklıkların bulunması, fakat bu aksaklıkların bir bütün olarak finansal tabloların dürüstlüğü ve güvenilirliğini bozması halinde denetçi şartlı görüş bildirir.

Denetçinin şartlı görüş bildirmesini gerektiren başlıca durumlar şunlardır(160):

1) Tutarlılık: İşletme muhasebe ilkelerini ve metodlarını uygulamada tutarsız davranırsa bu durum doğar.

2) Muhasebe ilkelerinden sapmalar: Bu durum genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin uygulanmamasından kaynaklanır.

3) Yetersiz açıklama: Finansal tabloların içinde veya dipnotlarında doğru ve güvenilir bilgiler

(159) Kepekçi (1982), s. 103.

(160) Güredin (1986), s. 49-53.

açıklanmalıdır. Aksi halde finansal tabloların doğru açıklandığı kabul edilemez. Çünkü tam açıklama kuralına uyulmamıştır.

4) Kapsam sınırlanması: Bazı nedenlerle denetçi, normal denetim metodlarını uygulamaktan veya yeterli belge toplamaktan alıkonursa denetimin kapsamı sınırlandırılmış olur.

5) önemli belirsizlik: Denetçi gelecekle ilgili gelişmeleri önceden tahmin edememesi durumunda, muhtemel gelişmelerin denetlenen finansal tablolara yapacağı etkiyi belirleyememesine neden olur.

Bu gibi durumların varlığı halinde denetçi şartlı bir görüş bildirir.

#### 2.5.3.3. Olumsuz Görüş Bildirme

Finansal tabloların bir bütün olarak finansal durumu, faaliyet sonuçlarını ve finansal durumdaki değişimleri, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda açık ve dürüst olarak yansıtmaması halinde olumsuz denetim görüşü verilir(161).

Genel olarak;

---

(161) Kepekçi (1982), s. 104.

- 1) Tam açıklama kuralına uymama,
- 2) Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden sapmalar,
- 3) Muhasebe ilkelerinde kabul edilmeyecek değişiklikler yapma, gibi durumların varlığı halinde denetçi olumsuz denetim görüşü verir.

#### 2.5.3.4. Görüş Bildirmekten Kaçınma

Denetçi finansal tabloların bütünü hakkında bir görüşe sahip olmak için, incelemeleri sırasında yeterli ve geçerli delil elde edemediği zaman görüş bildirmekten kaçar.

Denetçinin görüş bildirmekten kaçmasına yol açan başlıca nedenler şunlardır(162):

1) Denetçinin çalışmalarını sırasında çeşitli nedenlerle bağımsız davranamaması.

2) Denetim kapsamının şartlı bir görüş dahi bildiremeyecek kadar önemli ölçüde sınırlandırılmış olması.

---

(162) Güredin (1986), s. 53-55.

3) Gelecekle ilgili önemli belirsizliklerin bulunması.

4) Etkin bir iç kontrolün bulunmaması.

5) Finansal tablolarda yer alan önemli bir kalem hakkında yeterince delil toplanamaması.

### III. B Ö L Ü M

#### 3 . MUHASEBE DENETİMİNDE KARŞILANAN BAŞLICA SORUNLAR

##### 3.1. DENETİM MESLEĞİ AÇISINDAN

##### 3.1.1. Muhasebe Denetim Mesleği ve Türkiye'deki Durum

Denetim faaliyeti gelişmiş ülkelerde aynı amaca yönelik olarak gerçekleştirilmektedir. Bağımsız denetimin yapıldığı ülkelerde muhasebecilik ayrı bir meslek olarak teşkilatlanmıştır. Bir ülkedeki muhasebe uygulamalarını etkileyen faktörler, o ülkedeki muhasebe mesleğini de etkilemektedir.

Kimlerin uzman denetçi olarak faaliyet gösterebileceği, denetçilerin statüleri ve muhasebe mesleğini yürütmek için aranılan bilgi ve kabiliyetin neler olması gerektiği gibi hususlarla, doğrudan her bir ülkedeki muhasebe bilgilerini kullananlar ve bu bilgileri

hazırlayanlar birbirinden farklı oldukları için, her ülkedeki muhasebe uygulamaları da birbirinden farklı olmaktadır.

Bir ülkede uygulanmakta olan muhasebenin kalitesi ile o ülkede yaşayanların kültür düzeyleri arasında doğrudan bir ilişki vardır. Muhasebe mesleğini yürütenlerin, denetçilerin ve muhasebe bilgilerini kullananların eğitim ve kültür düzeyleri arttıkça, o ülkedeki muhasebe uygulamaları ve denetiminin de kalitesi artmaktadır.

Türkiye'de ekonomik gelişme ile birlikte ekonominin yapısında da önemli değişimler olmuştur. Zamanla devlet işletmelerinin yanısıra özel kesim işletmeleri de faaliyete geçmiştir. Özel teşebbüs ruhunun geliştiği yıllarda da gerçek anlamda denetim işlemine gerek duyulmamıştır. Bunun nedeni, özel girişimlerin tek yada az sahipli kuruluşlar şeklinde faaliyet göstermeleri veya daha büyük çaptaki sanayi kuruluşlarının, az sayıda belirli aile şirketleri şeklinde ortaya çıkmış olmalarıdır. Bu tür kuruluşlarda da finansal bilgiler işletme içine yönelik olarak düzenlendiklerinden, kamuya açıklanan denetlenmiş finansal raporlardan sözedilemez. Onun için ülkemizde bağımsız muhasebe denetimi gerekli ortamı bulamamıştır. Çünkü bu güne kadar hazırlanan yasa



tasarılarında da genelde muhasebe denetiminden çok vergi denetimine ağırlık verilmiştir.

Türkiye'nin son yıllarda gösterdiği sanayileşme süreci ve dışa açılma ile birlikte, kamuyu aydınlatıcı güvenilir finansal bilgilere ihtiyaç doğmuş ve artmıştır. Yabancı sermayenin ülkemize gelmesinin özendirilmesi, çok uluslu şirketlerin Türkiye'de daha fazla yatırım yapmaya başlamaları, Türk müteahhit firmalarının uluslararası ihalelerde başarı göstererek yurt dışına da hizmet sunmaları gibi etkenler, Türkiye'de bağımsız bir muhasebe denetim ortamının gelişmesine neden olmuştur.

Türk işletmeleri yurt içi ve yurt dışı Para ve sermaye Piyasalarından ve uluslararası finans kuruluşlarından kaynak sağlama girişimlerinde bulundukça, kendilerinden denetlenmiş finansal raporlar istenmiş ve bu durum da işletmeleri denetim yaptırma zorunluluğunda bırakmıştır(163).

Ülkemizde ekonomik hayat içinde bugün artık bağımsız muhasebe denetimine ihtiyaç her geçen gün artmaktadır. Ancak bu ihtiyaçların karşılanması için bağımsız muhasebe uzmanlığı mesleğinin kurulması gerekliyken; bizde mesleğe başka açılardan çözüm yolları bulunmaya çalışılmıştır.

---

(163) Gürerin (1987), s. 28-29.

Tarafsız bir muhasebe denetimi yaparak, toplum içindeki işletmelerin gerçek durumlarını, kendi mesleki zorunluluğu ile ortaya koymaya çaba harcayan muhasebe uzmanının, mesleğin güçlü olarak kurulmuş bütün ülkelerde, toplum içindeki hizmetleri çok genişlemiş ve yurt ekonomisi bakımından çok büyük bir önem kazanmıştır(164).

Ülkemizde yapılan denetimler, İktisadi Devlet Teşekkülleri için Yüksek Denetleme Kurulu, Maliye Bakanlığı için Hesap Uzmanları, çok şubeli Bankalar için kendi istihbarat Teşkilatları tarafından yapılmaktadır. Fakat bu tür denetimlerin hemen hepsi de bağımlı denetimlerdir. Halbuki muhasebe denetimi, muhasebe belge ve raporlarının doğruluğu ve güvenilirliğinin belirlenmesi suretiyle, muhasebe bilgilerinin gerçeğe uygunluğunun sağlanması ile ilgili(165) olduğundan, muhasebe denetimini yapacak olan kişinin de bağımsız bir özelliğe sahip olması gerekir. Tabii ki buradaki bağımsızlık muhasebe denetimi fonksiyonunun özelliği itibarıyla söz konusu olan bağımsızlıktır(166).

Ülkemizde yapılan denetimler bağımsız olmadığı gibi, sadece muhasebe denetimi de değildir. Bağımsız muhasebe uzmanının yapacağı denetim, yayınlanan finansal

(164) Muhasebe Uzmanları Derneği (1974), s. 3.

(165) Çarıkçıoğlu (1978), s. 319.

(166) Pekiner (1977), s. 3.

raporlarda işletmenin içinde bulunduğu gerçek durumun yansıtılıp yansıtılmadığının belirlenmesi ile ilgilidir. Oysa ülkemizde yapılan denetimler, işletme yönetimini de kapsamı içine almasından, bağımsız muhasebe uzmanlığı ile bağdaşmayan bir özellik arzederler.

İşletme biliminin kurallarına göre, emir - kumanda hattı içinde bulunması gereken yönetim denetlemesinin, emir - kumanda hattı dışında kalan bir tür denetim kuruluşlarına veya denetim elemanlarına verilmesi, ülkemizde yıllar boyu yapılmış hatalı bir uygulamadır.

Diğer yandan uzun yıllar serbest muhasebeci, mali müşavir, muhasebe uzmanı yada benzer ünvanlarla serbest meslek faaliyeti yürütmeye çalışan bağımsız muhasebecilerimizin çoğu henüz; kayıt memurluğu, vergi müşavirliği, vergi beyannamelerinin hazırlanması, muhasebe meselelerinde maaşlı ve kısmi zamanlı (part-time) müşavirlik gibi, bağımsız muhasebe deneticiliği mesleği ve mesleğin temel özellikleriyle bağdaşmayan hizmetleri görmektedirler(167).

---

(167) Aysan (1974), s. 21-22.

## 2.1.2 Bağımsız Bir Yasaya Dayalı Olmayışının Ortaya Çıkardığı Sorunlar

Türkiye'de denetim hem kavram olarak, hem de muhasebe mesleği olarak yenidir. Bu yeni meslek kendi içinde teşkilatlanmadan, yasal esaslara dayandırılmadan, sadece "organik bir gelişme sonucu" zorunlu olarak ortaya çıkmıştır. Ülkemizde, işletmelerin yayınladıkları finansal tabloların bağımsız denetçiler tarafından denetlenmesi yasal olarak zorunlu değildir. Mesleğin yasallaştırılamamış olmasının siyasi, ekonomik ve mesleki nedenleri uzun yıllar tartışılmakla beraber, gerçekten Türk ekonomik hayatında muhasebe denetim işlemlerine ancak son yıllarda ihtiyaç duyulmaya başlanmıştır(168).

Mesleğin çeşitli ülkelerdeki gelişmesi, meslekte güçlenmenin, mesleği tanıyan bir kanunun varlığı şartına bağlı olmadığını göstermektedir. Başka şartlar biraraya gelince, meslek mensupları tarafından kurulan özel dernekler bile mesleği topluma kabul ettirmekte ve sonunda bir kanuna kavuşmaktadır.

Mesleğin yurdumuzda gelişmesini engelleyen önemli etkenlerin arasında; ekonomik hayatı düzenleyen kanunlarda işletmelerden çıkan bilanço ve kâr-zarar bilgilerinin,

(168) Güredin (1987), s. 28.

bağımsız muhasebe uzmanlarında denetlenmesi ve onaylanmasının şart tutulmamış olması bulunmaktadır(169). Halbuki Ülkemizde Yasai olarak yerleştirmeye çalışılan yeminli mali müşavirlik mesleği, işletmelerin muhasebe sistemlerini kurarak mali yönden müşavirliklerini yapmak, mali tablo ve beyannamelerini muhasebe prensipleri ve denetim standartları açısından tasdik etmeyi amaçlamaktadır(170).

Bir diğer açıdan baktığımızda ise; kredi talebeden firmalar tarafından, kendilerine sunulan bilanço ve kâr-zarar bilgilerinin, bağımsız muhasebe uzmanlarında onaylanmış olmasını istemeye bankalarımızı zorlayan kanun hükümleri olmadığı gibi, vergi beyannamelerinin de benzer şekilde onaylanmasını isteyen hükümlerin de bulunmadığını görmekteyiz.

Dysaki muhasebe uzmanlığı mesleğinin kanunlu veya bir kanun olmadan belirli gelişme seviyesine ulaştığı hemen bütün ülkelerde, sözü geçen alanlardaki bütün kanunlarda belirli büyüklük ve hukuki şekildeki işletmeler için, bilanço ve kâr-zarar bilgilerini yaygın şekilde açıklama ve bağımsız muhasebe uzmanına onaylatma mecburiyetleri vardır(171).

(169) Çarıkçıoğlu (1978), s. 333.

(170) Resmi Gazete (11 Aralık 1985)

(171) Aysan (1974), s. 20.

Türkiye'de ise serbest bağımsız muhasebe uzmanlığı mesleği başlangıç aşamasında(172) olduğundan; resmi olarak işletmelerin finansal tablo ve raporlarını inceleyecek yeminli bağımsız uzmanlar henüz pek azdır(173). Bugün için ülkemizde denetim görevi yapan, özel bilgi, yetki ve sorumluluklara sahip yasal bağımsız bir mesleki teşkilatlanmaya şiddetle ihtiyaç vardır(174).

Ülkemizde dış denetim 16 Ocak 1987 tarih ve 19343 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan ve sadece genel hükümlere yer veren, bu konuda önemli bir cezai sorumluluk içermeyen genel tebliğ dışında yasal olarak düzenlenmemiştir(175).

Yasal düzenlemenin getirilmemesi ve mesleki teşkilatlanmanın gerçekleştirilememesi, meslek mensuplarında mesleki şuurun yerleşmemesine ve hizmetin verileceği iş gevrelerinde gerekli saygınlığı kazanmamasına neden olmaktadır. Mesela; bir dış denetim ihtiyacı nedeniyle ödenecek bir ücret gereksiz bir harcama şeklinde düşünülebilmekte ve gelişmiş ülkelerde saygınlığı olan yeminli muhasep, bağımsız uzman denetçi, yeminli mali müşavir gibi ünvanlar yeterince Türkiye'de tanıtılmadığı için bu meslek gerekli önemi

---

(172) Hiçşaşmaz (1982), s. 22.

(173) Akdoğan ve Aydın (1987), s. 106.

(174) Barlas (1983), s. 10.

(175) Resmi Gazete (16 Ocak 1987).

kazanmamıştır. Yine rekabet ve meslek şuurunun yeterince yerleşmemiş olması nedeniyle de denetim raporları, piyasa baskısı sonucu gerçekleri yansıtmaktan uzak bir görünümde hazırlanabilmektedir. Bu da mesleğin saygınlık kazanmasını yavaşlatmaktadır(176).

Diğer yandan mesleğe intisap eden eleman çok az olmaktadır. Elde edilen elemanlar en az iki-üç sene zarfında ancak sertifika alabilecek seviyeye galebilmektedirler. Eleman sıkıntısı sürekli devam etmekte, çünkü yetişen elemanı elde tutmak pek mümkün olmamaktadır.

Bir başka açıdan baktığımızda görüyoruz ki; Türkiye'de bir beynelmînel usullere göre denetim yapıldığı zaman, genelde bilanço, kâr-zarar, fon akım tabloları ve notları tamamen denetimi yapan elemanlarca hazırlanmaktadır. Halbuki A.B.D.'de bilanço, kâr-zarar, fon akım tabloları ve denetimin bir küçük kısmı olan notlar, beynelmînel kaidelere göre şirket tarafından hazırlanmaktadır. Dolayısıyla denetçinin görevi orada, denetimi yaptıktan sonra şayet lüzum görürse bu tablolarda ve notlarda bazı düzeltmeler veya ilaveler yapmaktan ibarettir. Ancak Türkiye'de yapılan denetim işlemlerinde, denetçinin yaptığı bu düzeltmelerin şirketin kayıtlarına

---

(176) Selek ve Tek (1987), s. 94-95.

hemen geçirilememesi gelecek yıl yapılacak denetimde de bir takım sorunlar çıkarmaktadır(177).

### 3.2. DENETİM STANDARTLARI AÇISINDAN

#### 3.2.1. Denetim Standartları ve Türkiye'de Durum

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları özelde ülkeden ülkeye farklılık gösterebilir bile, genelde denetim faaliyetinin yürütüldüğü hemen her ülkede aynıdır. Son yıllarda bazı farklılıklar ortadan kaldırılarak, uluslararası standartlar olarak benimsenmeleri yolunda önemli adımlar atılıp büyük başarılar sağlanmıştır.

Kamuoyu açısından mesleki bir denetimin yapıldığı hususundaki tek delil, denetçi görüşünün bildirildiği denetim raporudur. Bu rapordaki bilgilerin doğru ve güvenilirliği ise, yapılan denetimin Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları'na uygun yürütülmesi ile mümkündür. Denetçiler bütün faaliyetleri süresince kendilerine yol gösteren bu standartlara uymak zorundalardır.

Her ne kadar denetim yeminli ve bağımsız muhasebe uzmanlarınca yapılırsa da; bu, finansal tablo ve raporlara

(177) Bayülken (1986), s. 68-69.



güvenin sağlanmasında yeterli değildir. Denetimden beklenen yararın sağlanabilmesi için de herşeyden önce bu standartların olması gerekir(178). Türkiye’de finansal tablo ve raporların hazırlanmasına esas teşkil eden muhasebe standartları(179) olmadığı gibi, yapılacak denetimin geçerliliğini sağlayacak denetim standartları da oluşmuş değildir(180).

Zaten Türkiye’de bugüne kadar gerçek anlamda bağımsız denetim yasal olarak zorunlu değildir. Ülkemizde Ticaret Kanununa dayalı olarak yürütülen denetimler, gerçek anlamda denetim faaliyeti değildir. Bu denetimler statüko denetimleri olup, amaç muhasebe kayıtlarının, ülkede muhasebeyi düzenleyen yasalara, mevzuata ve ortaklık ana sözleşmesine uygun şekilde tutulmuş olduklarının araştırılmasıdır. Bu çeşit denetimlerin yürütülmesinde denetçilerin işletmeden bağımsız olmaları, muhasebe ve denetim konularında bilgi ve tecrübeye sahip olmaları beklenmemekte ve gerekmemektedir. Çünkü Türkiye’de yürütülen denetimlerin çoğunluğu statüko denetimidir.

Ülkemizde çok az da olsa yürütülen bağımsız denetim faaliyetlerinde genelde A.B.D.’nde geçerli olan

(178) Güredin (1982), s. 27.

(179) Akıncı ve Öncü (1987), s. 44.

(180) Akdoğan ve Aydın (1987), s. 106.

denetim standartlarıyla, uluslararası denetim standartları esas alınmaktadır. Bunun nedeni, bu denetimleri yapan denetim şirketlerinin hemen hepsinin yabancı, bilhassa da A.B.D. kökenli olmasıdır. Her ne kadar bu denetim firmaları yaptıkları denetimlerde genel kabul görmüş denetim standartlarını uyguladıklarını belirtseler de, yine de uygulamaların bazılarında bu standartlardan önemli sapmalar yapmaktadırlar(181).

### 3.2.2. Türkiye'deki Denetim Standartları ve Uluslararası Uygulamalar

Muhasebe ilkelerinin ve denetim standartlarının ülkeler açısından farklılık göstermesi bağımsız denetimlerin uluslararası düzeyde gerçekleştirilmelerini zorlaştırmaktadır. Günümüzde çok uluslu şirketlerin sayılarının hızla artması yanında finansman ihtiyacı ve dış ticaretin de artış göstermesi uluslararası bağımsız denetim ihtiyacını daha da artırmaktadır.

Ülkemizde herhangi bir yasal düzenleme yapılmadığından dolayı, A.B.D. , İngiltere gibi ülkelerdeki denetim standartları uygulanmaya çalışılmaktadır. Ancak, bu konuda da tam bir benzerlik olduğu söylenemez. Sermaye Piyasası Kurul'u tebliğlerinde

(181) GÜredin (1987), s. 31.

hangi muhasebe ve denetim standartlarının uygulanacağı hususunda da tam bir açıklık bulunmamaktadır(182).

Dünyada muhasebe ve denetim standartlarının sağlanması için oluşturulmuş olan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin çalışmaları bile bütün ülkelerde bu güne kadar tam bir uygulama alanı bulmuş değildir. Yalnız İtalya'da sermaye piyasası kurulu zaman ve kaynak tasarrufu amacıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin oluşturduğu standartların İtalya'da da aynen kabulüne karar vermiştir(183).

Batı ülkelerinde teşkilatlanmış muhasebe mesleğinin, yıllar boyu geliştirdiği temel ilkelerin özetlenmesi, yurdumuzda mesleğin teşkilatlandırılması amacıyla harcanan çabanın başarısına katkı sağlayabilir. Bu mesleki ilkeler, hemen bütün batı ülkelerindeki bağımsız muhasebe uzmanlarınınca uzun yılların tecrübelerine dayanılarak kabul edilmiş ve yaydali olarak uygulanan ilkeler haline gelmiştir(184).

---

(182) Akdoğan ve Aydın (1987), s. 106-107.

(183) Birch (1984), s. 35-37.

(184) Aktuğlu (1986), s. 96-97.

### 3.3. TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİM MESLEĞİNİN GELİŞTİRİLMESİ VE DENETİM STANDARTLARININ OLUŞTURULMASI İÇİN NELER YAPILABİLİR ?

Türkiye'de bağımsız denetim mesleğinin geliştirilmesi ve denetim standartlarının oluşturulması için herşeyden önce bir dizi düzenlemenin yapılması gerekir. Bu düzenlemeler standartların oluşturulmasından daha önemlidir. Bu nedenle yapılacak olan çalışmaları şöyle sıralayabiliriz(185):

1) Bağımsız muhasebe denetimi mesleği bağımsız bir yasa ile düzenlenmelidir. Mesleğin yasal olarak düzenlenmediği bir ortamda muhasebe denetim işlemlerinden ve standartlarından söz etmek uygun değildir.

2) Türk muhasebe uygulamaları için genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri belirlenmelidir. Çünkü bir ülkedeki muhasebe uygulamaları o ülkedeki denetim standartlarının oluşumuna etki yapar. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin bulunmadığı bir ortamda denetimin neye göre yapılacağı da belli değildir. Denetim işlemi finansal tabloların önceden belirlenmiş ölçülere uygunluğunu araştıran bir işlem olduğuna göre; genel kabul

---

(185) Çakıcı ve Uyanık (1986), s. 19-20.

görmüş muhasebe ilkeleri olmadan denetimin nasıl yapılacağı belirlenemez.

Türkiye'de halâ muhasebeyi düzenleyen bir ilkeler seti yoktur. Denetim işlemlerinin yürütülebilmesi için yapılması gereken iş, muhasebe uygulamalarının dayandırılacağı genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri setinin belirlenmesidir. Kurulacak bir meslek odası veya bu konuda uzmanlaşmış kişiler tarafından oluşturulacak bir Muhasebe İlkeleri Düzenleme Komisyonu, muhasebe ilkelerini belirlemeli, uygulamaya koymalı ve uygulamayı izlemelidir.

3) Türkiye'de tek bir muhasebe mesleği kurulmalı ve meslek teşkilatlandıktan sonra, devletin doğrudan bir müdahalesi olmamalıdır. Muhasebe mesleğinin doğrudan devlet eliyle yönetilmesi, denetim faaliyetinin ruhuna aykırıdır. Mesleğin kurulup, teşkilatlanmasına devlet yardım etmeli, önderlik yapmalı ve gereken ortamı hazırlamalıdır.

4) Muhasebe ve denetim standartlarının oluşmasında, Türkiye'de ve dünyada faaliyet gösteren uluslararası denetim firmalarının tecrübelerinden ve uzmanlıklarından faydalanılmalıdır.

5) Sermaye piyasası Kanununa tabi işletmelere

Bağımsız denetim yaptırma mecburiyeti getirilmelidir. Bu şirketlerin bağımsız uzman kişilerce denetlenme mecburiyetinin getirilmesi, Türkiye'deki denetim faaliyetlerinin gelişmesi açısından çok önemli bir aşama olacaktır. Bugün sadece, kayıtlı sermaye sistemini benimsemiş şirketlerden çıkarılmış sermayeleri iki milyar lira veya daha fazla olanlar ile, kayıtlı sermaye sisteminin dışında olup sermayeleri beş milyar lirayı aşan ve hisse senetleri halka arz edilmiş bütün anonim şirketler, denetim kapsamına alınmıştır(186).

6) Türkiye'de uzman denetçilerin önderliğinde ve bunların katılımı ile bir "Denetim Standartları Belirleme Komitesi" oluşturulmalıdır. Bu Komite daha küçük çapta alt araştırma komiteleri oluşturmalıdır. Alt araştırma komiteleri ülke çapında yürütmekteki araştırmalara dayanarak, her bir standarda ait tasarımları hazırlamalıdır. Tasarımlar üst komitelerde ve Türkiye muhasebe ortamında tartışılıp son şeklini alarak kabul edilmelidir. Ayrıca bu gelişmelere ve komitelere uluslararası tecrübeleri olan uzman denetçilerin mutlaka katılmaları sağlanmalıdır.

7) Uluslararası denetim standartları, ülkesinde denetim standardı bulunmayan ülkeler için çok zengin bir

(186) Güneş (21 Temmuz 1988).

naşinedir. Türkiye bu standartları kendi şartlarına uygun bir hale getirerek, uygulama sahasına koyabilir. Bu açıdan uluslararası denetim standartları ülkemizdeki uygulamalar için de temel alınmalıdır. Esasen bugün için Türkiye'de faaliyet gösteren uluslararası denetim firmaları -ki sayıları 18'e çıkarılmış bulunmaktadır(187)- bu standartları genellikle kullanmaktadırlar. Bu bakımdan uluslararası denetim standartlarının ülkemiz tarafından benimsenmesi ile bu konuda önemli mesafeler alınacaktır(188).

Diğer yandan Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği'nin standart belirleme açısından yaptığı faaliyetler sınırlı kalmakta ve esasen dernek de uluslararası muhasebe standartlarını benimseme eğilimi göstermektedir. Türkiye'de muhasebe standartlarını belirlemekle görevlendirilmiş olan sermaye piyasası kurulunun, muhasebe standartlarını bizzat kendisinin mi yoksa standart belirleme işini yeminli muhasebe uzmanlarına mı bırakacağı konusu ise tartışmalıdır(189).

8) Mesleğin yasallaştırılarak, belirli büyüklükteki firma ve ortaklıklar için bilanço ve zarar zarar bilgilerini açıklama mecburiyetinin konmasına ve

(187) Güneş (21 Temmuz 1988).

(188) Güredin (1987), s. 39-43.

(189) Akdoğan ve Aydın (1987), s. 114-115.

Bunların bağımsız muhasebe uzmanlarında denetlenmesine büyük önem verilmelidir.

9) Maliye Bakanlığı ile bankalar, belirli büyüklükteki firmalar tarafından kendilerine sunulan hesap vaziyetleri ve vergi beyannamelerinin muhasebe uzmanlarında denetlenmiş ve onaylanmış olmasını şart koşmalıdırılar.

10) İş hayatı ile ilgili bütün mesleki kuruluşlar, özellikle Ticaret ve Sanayi Odaları; belirli büyüklükteki üye şirketlerin bilanço ve kâr-zarar bilgilerini, kamuoyuna yayınlamalarını ve yayınladıkları bu bilgilerin muhasebe uzmanları tarafından denetlenmiş ve onaylanmış olmasını "Uyulması Mecburi Mesleki Kararlar" haline getirmelidirler.

Yukarıda sayılanlar yerine getirildiği takdirde, hem ülkemiz için standartların oluşturulması sağlanacak, hem de muhasebe uzmanlığı mesleğinin gelişmesi için gerekli hizmet talebi artacaktır. Bu talep bugüne kadar; yabancı sermaye ve uluslararası kredi kuruluşlarından finansman sağlayan firmalarımız için doğmuş, fakat yabancı muhasebe uzmanlığı firmalarında bu denetim hizmetleri yapılagelmıştır(190).

---

(190) Aysan (1974), s. 24-25.



### 3.4. ULUSLARARASI DENETİM FİRMALARININ TÜRKİYE'DE KARŞILAŞTIKLARI SORUNLAR

Türkiye'de bağımsız denetim yapan firmaların karşılaştıkları en önemli sorunlardan biri, uluslararası muhasebe standartlarının ve denetim ölçülerinin işletmelerde uygulanmamasından kaynaklanmaktadır. Bağımsız denetimin yararlı olabilmesi her şeyden önce muhasebe çalışmalarının ve mali raporların, bu standart ve ilkelere uygun olarak yürütülmesi ve düzenlenmesi ile mümkün olur.

Halbuki ülkemizdeki alışkanlıklar ve bilgisizlikler nedeniyle, çoğunlukla vergi kanunlarının tesiri altında kalmaktadır. Hal böyle olunca iç denetimin gerekliliği de işletme yönetimince yeteri kadar anlaşılammakta ve gereken önem ve titizlik gösterilememektedir. Etkin bir iç denetimin olmayışı da bağımsız denetimin yapılmasını oldukça zorlaştırmaktadır(191).

Temel sorunlardan biri de, uluslararası muhasebe ve denetim standartlarının yasal olarak bulunmamasıdır. Bu standart ve ölçüler olmadığından, Türkiye'de hazırlanan bilanço, kâr-zarar ve diğer mali tablolar çoğunlukla vergi

---

(191) Selek ve Tek (1987), s. 94.

ve ticaret kanunlarına göre düzenlenmektedirler. Halbuki önceden bu standart ve ölçüler olsaydı, o zaman hazırlanacak finansal tablolar daha çok batılı anlamda hazırlanan finansal tablolar olacaktı. Ancak ülkemizde, uluslararası muhasebe ve denetim standartlarının bulunmaması nedeniyle neyin, nasıl yapılacağı belirlenememiştir(192).

Ülkemizde bugün bu standartları tesbit eden ve mesleğe kimlerin intisab edeceğini, kimlerin sertifika alacağını ve bunların ne gibi yetki ve sorumlulukları olacağını, uyulması gereken mesleki kuralları tesbit eden bir kuruluş da yoktur.

Diğer yandan standartların olmayışından dolayı, bir denetim firmasınının 1000 saatte yaptığı bir denetimi, bir başka firma 250 saatte yapabiliyor. Bu için 250 saatte yapılamıyacağını veya o işte neler yapılması gerektiğini belirten bir kural da olmadığından, bir müeyyide de bulunmuyor. Halbuki A.B.D.'de 1000 saatte yapılması icabeden bir denetim işi 250 saatte yapıldığı takdirde, sonradan ortaya çıkan hatalar veya eksik yapılan iş yüzünden, denetim firması mankemeye verilmekte, milyonlarca dolar tazminata mahkum edilebilmekte ve ayrıca elenden de sertifikası alınmaktadır(193).

(192) Tümer (1986), s. 190-193.

(193) Bayülken (1986), s. 65-66.

Yasal düzenleme eksikliği nedeniyle, ülkemizde faaliyet gösteren denetim firmaları arasında haksız rekabet oluşmaktadır. Bir denetim firması, bir başka firmanın müşterisine daha düşük bir ücretle denetim yapma teklifi getirebilmektedir. Bu yolla elde edilen müşteri işletmenin denetimi de, standartlara uyulmaksızın, gerekli denetim işlemleri tam olarak yapılamamakta ve neticede , denetim sonunda verilen raporlar da sağlıklı olmamaktadır. Bu standart ve ilkeler yetkili mercilerce düzenlendiği takdirde, denetim yaptıracak firmaların yanılmaları önlenebileceği gibi, denetim yapan firmaların da haksız rekabetleri önlenebilecek ve bu sayede denetim hizmetinin kalitesi de korunabilecektir(194).

Ülkemizde faaliyette bulunan denetim firmalarının bir başka sorunu da; kendilerine gerekli iyi yetişmiş, kaliteli eleman bulamamaktan kaynaklanmaktadır. Bugün ülkemizde uluslararası nitelikte dokuz bağımsız denetim şirketi faaliyet göstermekte ve son düzenlemelerle bu sayı on sekize çıkarılmış bulunmaktadır.

Bu kuruluşlar özellikle ülkemizin yabancı dilde eğitim yapan yüksek öğretim kurumlarından mezun olan kabiliyetli gençleri, asistan olarak istihdam etmekte ve bunları yetiştirerek kadrolarını kuvvetlendirmeye çaba

(194) Selek ve Tek (1987), s. 94.

göstermektedirler. Fakat ileride, yetiştirilen bu elemanları elde tutmak güç olmakta ve dolayısıyla, devamlı bir eleman sıkıntısı ve bunların yetiştirilmesi sorunuyla karşılaşmaktadır.

Bu konuda ülkemizdeki yüksek öğretim kurumlarında, yoğunlaştırılmış ders programları uygulayan dört yıllık lisans düzeyindeki işletme bölümlerinde, muhasebe ve denetim konularında ancak temel bilgiler verilebilmekte ve ayrıntıya girilememektedir. O zaman da yeteri kadar kaliteli eleman yetişmemektedir(195).

---

(195) Selek ve Tek (1987), s. 95.

## S O N U Ç

Günümüz ekonomik ve teknik şartlarının gelişmesine paralel olarak büyüyen, gelişen işletmelerde işlem sayıları artarak karmaşıklaşmıştır. İşletmelerle ilgili çıkar gruplarının çoğalmasıyla birlikte, ekonomik ve finansal duruma ilişkin sağlanacakları yeterli ve güvenilir bilgi ihtiyacı da artmıştır.

Bütün bir hayat boyunca kişiler, çeşitli açıklamalarda bulunarak, bunların doğruluk ve güvenilirliğini savunmaktadırlar. Bu iddia ve bildirimlerin doğruluk ve güvenilirliği ise, ancak yapılacak bir araştırma ve inceleme neticesinde verilecek bir kararla belirlenebilir.

Toplumun ekonomik ihtiyaçlarının karşılamak amacıyla çalışmalarında bulunan işletmelerle ilgili faaliyet ve olayların, önceden belirlenmiş standartlara uygunluk derecesi araştırılarak, elde edilen bilgilerin objektif bir şekilde değerlendirilmesi ve sonucun ilgili taraflara bildirilmesi için sistemli faaliyetlerle, denetim yapmak, günümüzde bir zorunluluk haline gelmiştir.

İşletme faaliyetlerinin yürütülmesi sırasında, her ne kadar işletme içi kontroller yapılırsa da yine de

isteyerek veya istemiyerek yapılan hata ve hilelerin önüne geçmek pek mümkün olmamakta ve bu durumda, işletmelerde hazırlanan finansal raporların güvenilirliğinin araştırılması gerekmektedir. Bu nedenle gerek muhasebe uygulamalarının kurallara uygunluğu, gerekse kullanılan ölçü ve yapılan değerlendirmelerin doğruluğu ve nihayet çıkarılan muhasebe raporlarının gerçeği yansıtıp, yansıtmadığının belirlenmesi, denetimi zaruri hale getirmektedir.

Muhasebe denetimiyle yapılmak istenen işlem; denetlenen işletmelerin finansal tablolarının ve finansal durumunun ve finansal durumdaki değişimlerle, faaliyet sonuçlarının, genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak yansıtılıp yansitilmediğinin tesbit edilmesidir.

Toplumun ekonomik yaşantısını düzenleyerek, toplumdaki çeşitli gruplara değişik faydalar sağlayan muhasebe denetimi; uygulama hayatında özellikle ortaklar, kamu, işletme yönetimi, devlet ve işletme ile ilişkide bulunan diğer çevrelere bir takım faydalar sağlamaktadır.

Bunun yanısıra denetimin ülkemiz açısından; menkul kıymetler ve borsa komisyonlarının bildirimlerine uyum şartıyla, halkın yararını koruması, sermaye piyasasının gelişmesine olumlu katkılarda bulunması, A.E.T.'na üye

olunması halinde işletmelerimizin topluluk üyesi ülke işletmeleriyle rekabet yapacak seviyeye gelmelerine yardımcı olması, yurt dışından kredi ihtiyacı olanlara kredi sağlamayı kolaylaştırması, yurt dışında iş yapan yerli firmaların yurt dışı faaliyetlerinin de etkin bir şekilde denetlenmesini sağlaması ve yabancı sermayenin ülkemizde yatırım yapma eğilimlerinin artmasına yardımcı olması gibi bir takım özel yararları olduğu muhakkaktır.

Denetim mesleğinin gelişmiş olduğu ülkelerde, muhasebe raporlarının bağımsız denetçilerce incelenerek denetlenmesi ile ilgili bir takım standartlar mevcuttur. Denetim standartları, denetim mesleği tarafından genellikle kabul edilen kurallardır. Denetim çalışmalarının kalitesi ile denetçinin niteliklerini belirleyen bu kurallar, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları olarak hemen gelişmiş bütün ülkelerde uygulanan genel nitelikli standartlardır.

Muhasebe denetim işlemlerinde temel yaklaşım esasları olarak; denetimde izlenecek prosedür, denetlenen işletmenin finansal tablolarının doğruluk ve güvenilirliğine kanaat getirebilmek için yapılacak faaliyetler ve bunların uygulanmasında takip edilecek yollar bütünüdür.

Bu nedenle denetim uygulamasında ilk önce, denetimi yapılacak müşteri işletme ile ilgili çeşitli bilgiler, çeşitli şekillerde, hatta gerekirse önceri denetçi ile de görüşülerek elde edilip değerlendirilir. İşletmenin iç kontrol sistemi incelenerek, ne derece etkin olduğu araştırılarak, denetim açısından risk derecesi belirlenir. Denetçi neticede uygun görünmezse, denetim işini kabul etmeyebilir. Denetimi kabul edilen müşteri işletme ile karşılıklı olarak imzalanacak olan denetim anlaşma teyit mektubu, bir sözleşme niteliği taşır.

Zaman ve işgücü planlaması yapılarak, gerek işin ne şekilde hangi zaman sürecinde yapılacağı, gerekse denetim sahaları ile ilgili yapılacak çalışmaların hangi denetim elemanlarında yürütüleceği belirlenir. Denetim Programının yürütülmesi safhasında, uzman denetçi denetim işlemlerini ve yardımcı denetçileri kontrol ederek, eksik ve aksak bir işin kalmamasını temin eder.

Denetim sürecinin en son aşaması raporlamadır. Denetçi denetim işlemleri bitiminde vardığı sonucu bir denetim görüşü halinde raporunda belirtir. Denetçinin vereceği denetim görüşleri, yapılan denetimin neticesinde elde edilen sonuca göre; ya olumlu, ya olumsuz, ya şartlı, bir denetim görüşü olur, ya da denetçi görüş bildirmekten kaçınarak, nedenlerini raporunda açıklar. Rapor



İlgililere sunulurken denetim işlemleri tamamlanır.

Muhasebe denetim işlemlerinde temel yaklaşım esaslarının işletmelerde uygulanmasıyla ilgili, özellikle Türkiye'de bir takım sorunlar vardır. Bu sorunların başında, denetim mesleğinin bağımsız bir yasaya dayalı olmayışı ve yapılacak denetim işlemlerinde uygulanacak denetim standartlarının, halâ ülkemizde yasal olarak belirlenmemiş olması gelmektedir. Bu nedenle ülkemizde yapılan denetimler statüko denetiminden öte geçememektedir.

Uluslararası düzeyde denetim yapan firmalar da aynı sorunlardan etkilenmektedir. Bugün ülkemizde son yasal düzenlemelere göre faaliyette bulunan denetim firmalarının sayısı 8'den 18'e yükseltilerek, denetimin hizmet sahası genişletilmiştir. Son olarak, sermaye piyasası kurulunun aldığı bir kararla; kayıtlı sermaye sistemini benimsemiş şirketlerden, çıkarılmış sermayesi 2 milyar lira ve daha fazla olanlar ile, kayıtlı sermaye sisteminin dışında olup, sermayeleri 5 milyar lirayı aşan ve hisse senetleri halka arz edilmiş olan bütün Anonim Şirketler denetim kapsamına alınmıştır.

Hiç şüphesiz ülkemizde, bağımsız denetimin ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin sağlayacağı bir takım yararlar vardır. Bunları şöyle özetleyebiliriz:

1) Sermaye Piyasasının Gelişimine Sağlayacağı Yararlar

Tasarruf sahiplerinin tasarruflarını sermaye piyasası araçlarına yatırmaları için, menkul kıymetlerini piyasaya sunan işletmeleri tanımaları ve kararlarında temel aldıkları finansal tablolara güvenmeleri gerekmektedir. Kamuyu aydınlatmak amacıyla, işletmeler tarafından açıklanan finansal tabloların, işletmelerin gerçek durumlarını tam ve güvenilir biçimde yansıtmaları, ancak bağımsız muhasebe denetimi yolu ile sağlanır ki; bu da sermaye piyasasının sağlıklı işlemesi açısından bir zorunluluktur.

2) Plânlama ve Bilgi Üretimi Açısından Sağlayacağı Yararlar

İster geleceğe dönük, isterse içinde bulunulan zaman içinde olsun, etkin bir plânlamanın yapılabilmesi, her şeyden önce güvenilir, doğru ve tutarlı bilgilerin varlığına bağlıdır. Bu da yapılacak etkin bir denetim ile sağlanabilir.

3) Vergi Gelirlerinin Arttırılmasında Sağlayacağı Yararlar

Ülkemizde işletmeler ödeyecekleri vergileri, bağlı

öçükleri vergi dairelerine vergi beyannameleriyle bildirmektedirler. Bu vergi beyanlarının gerçek ve doğruluğunun araştırılması işlemi, bugün Maliye Bakanlığı bünyesindeki denetim elemanlarıncı yapılmaktadır. Ne var ki; denetim elemanlarının sayıları az olması nedeniyle, ancak bildirilen vergi beyanlarının çok az bir kısmı incelenebilmektedir. Bağımsız denetim yolu ile bu oran yükseltilebilecektir.

#### 4) Küçük İşletmelere Sağlanan Yararlar

Küçük işletmeler sürekli büyümek amacındadırlar. Bu nedenle bu firmalara genel olmayan, firma için özel stratejik analizler yapacak, seçenekleri değerlendirecek, önerileri geliştirecek, kısaca yol gösterecek bağımsız mali danışmanlar gereklidir. Bağımsız muhasebe uzmanlarıncı bu hizmetlerin yerine getirilmesi; hem yanlış yönetim nedeniyle büyük mali kayba uğrayan işletmelere, hem de ülke ekonomisine olumlu katkıları sağlayarak faydalı olacaktır.

#### 5) Dış Ekonomik İlişkilerin Gelişmesine Sağlayacağı Yararlar

Türkiye'de yerli yatırımcılarla ortak olarak yatırım yapmak isteyen çok uluslu yabancı firmalar, Türk işletmelerinin finansal durumunu araştırarak güvenilir

Bilgilere ihtiyac duymaktadırlar. Türkiye'de uluslararası standartlara uygun bir muhasebe sisteminin oluşturulması ve finansal tabloların bağımsız denetçilerce denetlenerek, güvenilirliğinin onaylanması, bu konuda büyük faydalar sağlayacaktır.

Bütün yukarıda sayılan gerekçe ve faydaları göz önünde bulundurarak, sonuç olarak diyebiliriz ki; Türkiye'de denetim, meslek ve kavram olarak yeni gelişmekte olduğundan, biran önce mesleğin bağımsız bir yasaya dayandırılarak, denetim ilke ve standartlarının oluşturulması gereklidir. Bunun yanısıra denetimde uygulanacak temel yaklaşım esaslarının uluslararası bir düzeyde gerçekleştirilmesine çalışılmalıdır.

Gerek mesleğin yerleşmesinde, gerekse denetim standartlarının tesbitinde şöyle bir yol izlenebilir: Maliye Bakanlığı ve Sermaye Piyasası Kurulu'nun önderliğinde, mesleki ilke ve standartların tesbitiyle ilgili komisyonlar oluşturularak, bu konuda Türkiye'de faaliyette bulunan yabancı denetim firmalarının tecrübeli elemanlarından faydalanılmalıdır. Standartların tesbitinde, uluslararası denetim standartları temel alınarak gerekli mali ve ekonomik bünyeye uygun değişiklikler yapılmalı ve uygulama alanına konulmalıdır.

Ayrıca denetim mesleği, özel bir ihtisas yapılarak elde edilen, yüksek öğrenime dayalı saygın bir meslek haline getirilmelidir. Elemanların hususi bir şekilde yetiştirilmeleri için, yüksek öğrenime dayalı özel enstitüler kurularak gerekli özen gösterilmelidir.

## FAYDALANILAN KAYNAKLAR

### I. KİTAPLAR

- ACAR, Şahbettin ; Muhasebe Yolu ile Yapılan Vergi Kaçakçılığı ve Vergi Hilesi, İnkılâp Kitabevi, İstanbul, 1958.
- ; Mali Bilanço, İnkılâp Kitabevi, İstanbul, 1963.
- AKDOĞAN, Nalan / AYDIN, Hamdi ; Muhasebe Teorileri, Gazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No: 94, Ankara, 1987.
- AKTUŞLU, Mehmet Ali ; Denetleme ve Revizyon, Bilgehan Basımevi, İzmir, 1986.
- AYSAN, Mustafa A. ; Muhasebe Denetleme İlkeleri ve Türkiye'deki Uygulamaları, İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi Yayın No: 8, İstanbul, 1971.
- BAILEY, Andrew D. ; Statistical Auditing, Harcourt Brace Jovanovich Inc., New York, 1981.
- BAILEY, Larry P. ; Contemporary Auditing, Harper and Row Publishers Inc., New York, 1979.
- Başbakanlık Umumi Murakabe Heyeti; İktisadi Murakabe Rehberi, Başbakanlık Umumi Murakabe Heyeti Yayını, Ankara, 1980.
- CARMICHAEL, D.R / WILINGHAM, John J.; Perspectives in Auditing, (3. Edition), Mc Graw-Hill Book Company, New York, 1979.
- ÇARIKÇIOĞLU, Peyami ; Elektronik Bilgi İşlem (EBİ) Sisteminde Kullanılan Muhasebe Sistemlerinde Denetim Özellikleri ve Bir Vak'a Çalışması, (Basılmamış Doçentlik Tezi), İ. Ü. İşletme Fakültesi, İstanbul, 1977.

- ÖZMLEKÇİ, Ferruh ; İşletme Denetimi, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, Eskişehir, 1980.
- ; Muhasebe Denetimi, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, Eskişehir, 1978.
- ; Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz, Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir, 1986.
- / GÖNENLİ, Atilla ; Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz, Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir, 1987.
- ERBAŞ, Ali ; "Banka İşletmelerinde Faaliyet Denetimi ve Türk Uygulaması", (Basılmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İstanbul, 1985.
- ERDAMAR, Cengiz ; Muhasebe Bilgileri ve İşletme Kararları Teori ve Uygulamalar, Eko-Bil Ekonomik ve Bilimsel Yayınlar Derneği Yayını, İstanbul, 1982.
- ERDOĞAN, Muammer ; Sanayi İşletmelerinde Stokastik Kar Bütçeleri, Dicle Üniversitesi Diyarbakır Meslek Yüksekokulu Yayını, Diyarbakır, 1987.
- ERKURAL, Kenan ; Muhasebe Prensipler ve Uygulama, (8. Baskı), Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayını, İstanbul, 1986.
- FIRAT, Ateş ; "Şebeke Analizleri (PERT-CPM) Yardımı İle Finansal Tabloların Denetimi ve Bir Vakfa Çalışması, (Basılmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, İstanbul, 1976.
- FLURİ, H. ; Muhasebe ve Bilanço Kontrolü (Çev: Suat Keskinoğlu), Üçler Basımevi, İstanbul 1953.

- GORBÖZ, Hasan ; Muhasebe Denetimi I, (2. Bası), Marmara Üniversitesi, Eğitim ve Yardım Vakfı Yayınları, İstanbul, 1985.
- GOYEDİN, Ersin ; Denetim, İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe Enstitüsü Yayını, İstanbul 1987.
- ; " Optimum Denetim Sürecinin Planlanması ve Uygulanması Örnekler, (Basılmamış Doçentlik Tezi), İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi 1976.
- HIÇŞAŞMAZ, Nazhan ; İşletme Hesaplarının İncelenmesi, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, Ankara, 1982.
- ; Bilanço ve Gelir Tabloları Analizi, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, Ankara, 1982.
- ; Revizyon ve Murakabe (Ders Notları), Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, Ankara, 1987.
- ; Bilanço Analiz Tekniği. Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, Ankara 1984.
- ; Teşebbüslerin Finansmanı ve Mali Bakımdan Kontrolü, Ankara Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi, İşletme İktisadi ve Muhasebe Enstitüsü Yayını, Ankara, 1964.
- HOLMES, Arthur W. / BURNS, David C.; Auditing Standards and Procedures, (9. Edition), Richard D. Irwin Inc., Homewood, Illinois, 1979.
- HOLMES, Arthur W / OVERYER, Wayne S. ; Muhasebe Denetimi (Auditing) Standartları ve Yöntemleri 1. (Çev: Ögüz Göktürk), Bilimsel Yazarlar Derneği Yayını, Ankara, 1975.



- KEPEKÇİ, Celal : İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 1982.
- 
- 
- 
- 
- KIZILDIR, Sükrü / EYUPOĞULLAR, Saygın ; Ticaret Şirketleri Muhasebesi, Savaş Yayınları, Ankara, 1987.
- LODHI, Kullervo : İdarî Muhasebe ve Kontrol, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, MSU Yayını, Ankara, 1968.
- 
- 
- Maliye Tetkik Kurulu : Revizyon ve İşletmelerde Vergi İncelemesi I. Maliye Tetkik Kurulu Yayını, Ankara, 1967.
- OLUŞ, Mehmet : İşletme Organizasyonu ve Yönetimi, Sermet Matbaası, İstanbul, 1969.
- PATON, William A. / DIXON, Robert L., ; Muhasebenin Temelleri (Essentials of Accounting), (Çev: Mustafa A. Aysan) İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, İşletme İktisadi Enstitüsü Yayını, İstanbul, 1963.
- PEKER, Alpaslan : Modern Yönetim Muhasebesi, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Muhasebe Enstitüsü Yayını, İstanbul, 1988.
- PEKİNER, Kamuran : İşletme Denetimi (İşletme Analizleri), İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayını, İstanbul, 1984.

- SALATU, Bernard / CHEZ, Alain; Muhasebelerin Denetimi, (Çev: Musret Beyso / Cevdet Yalçın), Türkiye Ticaret Odaları, Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği Yayını, Ankara, 1974.
- SAWYER, Lawrence E. ; The Practice of Modern Internal Auditing, The Institute of Internal Auditors Inc., New York, 1973.
- Sermaye Piyasası Kurulu; Sermaye Piyasası Mevzuatı, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları No 1, Ankara, 1985.
- TEKMER, Nejat ; Şirketlerin Halka Açılışında Finansal Tabloların ve Diğer Denetimin Önemi, Gazi Üniversitesi Yayını, Ankara, 1986.
- TOSUN, Kemal ; İşletme Yönetimi (Cilt: 1), Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976.
- YALKIN, Yüsel Koç ; Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri, Doğan Basımevi, Ankara, 1977.
- ; İşletmelerde Mali Analiz Teknikleri, Ankara Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi, İşletme İktisadi Enstitüsü Yayını, Ankara, 1970.
- YAZICI, Mehmet ; Bağımsız Muhasebe ve Denetim Mesleği Üzerine Araştırma, Gülen Matbaacılık Koll. Şti, İstanbul, 1986.

## II. MAKALELER

- AKINCI, Nejat / ÖNÜ, Semra ; "Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Uygulamaya Geçirilmesi ile İlgili Kurumlaşma ", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Sayı: 49 - 50, Ağustos - Kasım, 1987.
- ARİKAN, Türkan ; "Fiyat Artışları ve Muhasebecinin Sosyo - Ekonomik Sorumluluğu", Türkiye'de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği, (Derleyen: Hasan GÜRBÜZ), Muhasebe Uzmanları Derneği Yayını, 1974.
- ARUN, Osman Fikret ; "Ekspert Muhasepilik Mesleğinin Teşkilatlandırılması", Türkiye'de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği.
- AYSAN, Mustafa A. ; " Muhasebede Denetim ", İktisat Dergisi, Sayı: 97, 1972.
- ; " Muhasebe Uzmanı ve Halka Karşı Sorumluluğu ", Türkiye'de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği.
- ; "Muhasebe Uzmanlığı ve Sermaye Piyasası", Muhasebe Uzmanlığı ve Sermaye Piyasası, (Derleyen: Türkan ARİKAN / Sedat KÜÇÜKBERKSUN), Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Yayını, 1975.
- ; "Türkiye için Muhasebe Uzmanlığı Mesleğinin Gereği", Türkiye'de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği.
- BAFLAS, Adnan ; " Muhasebe ve Muhasebecinin Ülkemiz Ekonomisindeki Yeri, Önemi, Sorumluluğu ve Geleceği ", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 19, Mart, 1983.

- BAYOLKEN, AIP ; " Türkiye'de Faaliyet Gösteren Uluslararası Denetim İşletmelerinin Temel Yaklaşımları ", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Sayı: 49 - 50, Ağustos - Kasım, 1987.
- 
- ; "Uluslararası Denetim Firmalarının Türkiye'deki Faaliyetleri Yönünden Ülkemizde Mesleğin Bağımsız Bir Yasaya Dayalı Olmayışının Yarattığı Sorunlar ", VIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, (30 Nisan - 3 Mayıs 1986 Bodrum), Ankara Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayını, 1986.
- 
- ; " Bağımsız İşletme Dışı Denetim Standartları (Çeşitli Ülkeler Karşılaştırması)", İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri, Sermaye Piyasası Kurulu Yayını, 1985.
- BIRCH, L. Michael ; " Uluslararası Muhasebe Standartları Açısından Türkiye'deki Muhasebe ve Denetim Uygulamalarının Değerlendirilmesi ", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Mayıs, 1984.
- BİRSEL, Mahmut T. ; "Anonim Şirketlerde Murakabe Uzmanının Önemi ve Yeminli Hesap Mütahassıslığı Mesleği", Türkiye'de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği.
- BROWN, R. Gene ; " Changing Audit, Objectives and Techniques ", The Accounting Review, Vol 37, October, 1962.
- ÇALICI, Latif ; " Türkiye'nin Ekonomik Gelişmesinin Süratlendirilmesi İçin Sermaye Piyasası ve Bankalardan Beklenen Fonksiyonlar ", Uluslararası Sermaye Piyasası ve Bankalar Semineri, Türkiye Tütünçüler Bankası A.Ş. Yayını, Ekim, 1983.

- / UYANIK, Tong ; " Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği ve Muhasebe Eğitimi ". VIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu.
- ÇARINÇIOĞLU, Peyami ; " Muhasebe Denetimi ve Türkiye için önemi ". İşletme Fakültesi Dergisi, Cilt: 7, Sayı: 1, Nisan, 1978.
- ÇAYIR, Veysel ; " Bağımsız İşletme Dışı Denetim Sistemlerinde Meslek Kuruluşlarının Rolü ve Örgütlenmesi ", İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri.
- EREN, Erol ; " İşletmelerde Planlama Gereği ve İlkeleri ", İşletme Fakültesi Dergisi, Cilt: 7, Sayı: 1, Nisan, 1978.
- ERVARDAR, Fahmeddin ; " Muhasepliğin Mesleğinin Teşkilatlandırılması ", Türkiye'de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği.
- FERMAN, Cumhur ; " Kamuya Açıklanması Gereken Bilanço ve Kar-Zarar Bilgilerinin özellikleri ", Muhasebe Uzmanlığı ve Sermaye Piyasası.
- GÜREDİN, Ersin ; " Uluslararası Düzenlemeler Açısından Finansal Tabloların Karşılaştırılması ", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Mayıs, 1984.
- ; " Denetim İlkeleri ", İşletme Fakültesi Dergisi, Sayı: 7, Şubat, 1977.
- ; " Denetim Teorisinde Bilgi Üretimi Olarak Denetim Sürecinin Oluşumu ", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Sayı: 9, Ağustos, 1977.
- ; " Türkiye'de Denetim Standartlarının Oluşumu ", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Sayı: 49-50, Ağustos - Kasım, 1987.

- ..... ; "İşletmelerde Denetim Fonksiyonu"  
İşletme Fakültesi Dergisi, Cilt: 3,  
Sayı: 1, 1974.
- HATİPOĞLU, Zeyyat ; "Türkiye Sermaye Piyasasının  
Denetlenmesi Amacıyla Alınması  
Gerekli Tedbirler", Muhasebe  
Uzmanlığı ve Sermaye Piyasası.
- LOEBBECKE, James K. ; "Impact and Implementation of  
the Auditing Statement on Internal  
Control", Journal of Accountancy,  
May, 1975.
- MORSE, Ellsworth H. ; "Performance and Operational  
Auditing", Journal of Accountancy,  
June, 1971.
- ÖZBAŞAR, Sema ; "Planlamaya Yaklaşımlar: Amaçlara  
Göre Planlama - Yönsel Planlama ve  
Açık Sistem Planlaması", İşletme  
Fakültesi Dergisi, Cilt: 7, Sayı: 1,  
Nisan, 1978.
- ÖZŞAHİN, Mehmet ; "Vergi Denetçileri Yönünden  
Ülkemizde Muhasebe Denetimi  
Kavramlarının Muhasebe Mesleğinin  
Geleceği Üzerindeki Etkileri",  
VIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi  
Sempozyumu.
- PUR, Hüseyin Perviz ; "Çin'de Muhasebecilik ve Yabancı  
Denetim Şirketleri", Dünya Gazetesi  
25 - 26 Mayıs, 1987.
- REA, Richard E. ; "Why Have an Audit?", Journal of  
Accountancy, April, 1971.
- SARINAMIŞ, Cevat ; "Muhasebe Uzmanlığının Sermaye  
Piyasasındaki önemi", Muhasebe  
Uzmanlığı ve Sermaye Piyasası.
- SELER, Sema / TER, İlgis ; "Türkiye'de Denetim  
İşletmelerinin Genel Görünümü ve  
Başlıca Sorunları", Muhasebe  
Enstitüsü Dergisi, Sayı: 49-50,  
Ağustos-Eylül, 1977.

SEVGENER, Sait

; "Muhasebe Denetim Uzmanları Yönünden Ülkemizde Muhasebe Denetimi ile Vergi Denetimi Kavramlarının Mesleğin Geleceği Üzerindeki Etkileri", VIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu...

SUNER, Cevdet

; "Çeşitli Ülkelerdeki Bağımsız İşletme Dışı Denetim Kuruluşlarının Hukuki Yapıları, Örgütlenme ve Çalışma Biçimleri", İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri...

SURHELİ, Fevzi

; "Sermaye Piyasasının İşlerliği Yönünden Muhasebe Mesleğinin Bağımsız Bir Yasaya Dayalı Olmavişinin Yarattığı Sorunlar", VIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu...

TEKİNALP, Ünal

; "Sermaye Piyasası Kanun Tasarısı ve Muhasebe Uzmanlığı-Yatırım Ortaklıkları", Türkiye'de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği.

TÖMER, Erol

; "Serbest ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Ülkemizdeki Geleceği ve Muhasebe Eğitimine İlişkin Değerleme ve Katkıları", VIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu...

Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği ; " Batı Ülkelerinde ve Türkiye'de Muhasebe Uzmanlığı", Türkiye'de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği.

Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği ; "Muhasebe Uzmanlığının Önemi", Türkiye'de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği.

### III. DİĞERLERİ

Güneş Gazetesi ; "Bağımsız Denetimde Yoğun Rekabet"  
21 Temmuz 1988.

Resmî Gazete ; "Yeminli Mali Müşavirlik",  
Sayı 18955, 11 Aralık 1985.

----- ; "Bağımsız Denetim Kuruluşlarına  
İlişkin Tebliğ", Sayı 19343,  
16 Ocak 1987.

Gelir Vergisi Kanunu.

Sermaye Piyasası Kanunu.

Vergi Usul Kanunu.

Türk Ticaret Kanunu.