ÖZET

Anahtar Sözcüklər: Bağımsız Denetim, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri

ABSTRACT
The purpose of this article is to assess the advantages of independent auditing, its strong and weak points and regulations related to independent auditing and to analyze auditing standards in accordance with The Independent Accountancy, Certified Public Accountancy and Certified Public Accountancy under Pledge Law No. 3568 and Capital Market Board regulations.

Key Words: Independent Auditing, The Independent Accountancy, Certified Public Accountancy and Certified Public Accountancy Pledge Law No. 3568, Capital Market Board Regulations.

GİRİŞ

* Arş. Gör. Abant İzzet Baysal Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü


1. Muhasebe bilgilerinin çokluluğu ve karmaşıklığı
2. İlgililerin çoğunluğunun işletmeden uzak olması

Ayrıca Kepeç (1996: 8-9) bağimsız denetimi gerektiren etmenleri şöyle sıralamıştır:

- Daha iyi ve yararlıyı arayış eğilimi
- Uygulama değişiklikleri (yorum farkı)
- Uygulama kusurları
- Uygulama yanişlıklar
- Kuralların uygulama ile bağdaşmaması
- Savaşklamalar ve
A. Kapusuzoğlu
BAĞIMSIZ DENETİME YÖNELİK GENEL BİR BAKIŞ

- Art niyetli tutumlar olarak adlandırabileceğimiz hileler ve yolsuzluklardır.
Tüm yukarıda sayılan faktörler ve yapılan açıklamalar bağımsız denetimin gerekliğini ve önemini ortaya koymaktadır.

BAĞIMSIZ DENETİME İLİŞKİN DÜZENLEMELER


- Avrupa Muhasebe Uzmanları Federasyonu (FCE)
- Asya Muhasebeciler Federasyonu (AFA)
- Asya ve Pasifik Muhasebeciler Federasyonu(CAPA)
- Muhasebeciler Uluslararası Çalışma Grubu (AISG)
- Doğu–Orta–Güney Afrika Muhasebeciler Federasyonu (ESCAFA)
- Afrika Muhasebe Konseyi (AAC)
- Uluslararası Varlıklar Değerleme Standartları Komitesi (IAVSC)
- Uluslararası Yüksek Denetim Enstitüsü Organizasyonu (INTOSA)
- Uluslararası Muhasebe Eğitim ve Araştırma Derneği (IAAER)
- Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)
- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)

Günümüzde denetim standartlarının uluslararası standartlara uyumlaştırılmasını önemi giderek artmaktadır. Standartların uluslararası standartlara uyumlaştırılması savunan kişiler bu uyumun birçok avantajı olduğu ileri sürmütedirler. Bu avantajlar üç temel noktada toplanmaktadır (Choi, Frost, Meek, 1999: 249):
1. Uyumlaştırmamanın en büyük yararı, uluslar arası finansal bilgilerin karşılaştırmalmasıdır. Böyle bir karşılaştırmada, yabancı mali tabloların güvenilirliği hakkındaki yanlış anlamları ortadan kaldırılmaktadır ve böylece de uluslar arası yatırımların akışını önündeki en önemli engel ortadan kalkmış olmaktadır.

2. Farklı finansal bilgilerin konsolide edilmesinden kaynaklanan zaman ve para israfı önlenmiş olmakta, böylece farklı finansal bilgilerin, birçok raporlarla değişik hukuk ve uygulamaların etkisini aşmaya çalışması ortadan kalkmaktadır.

3. Uyumlaştırma faaliyetinin amacı; bütün dünyadaki yerel ekonomik, hukuki ve sosyal seviyeye mümkün olduğu en yüksek düzeyeye çıkarma ve tutarlı hale getirmektir.

BAĞIMSIZ DENETİM FAALİYETLERİNİN YARARLABI, GÜÇLÜ VE ZAYIF YÖNELERİ


1. Üstlerin astlarının faaliyetlerini daha iyi derlelerdirmek olanağı elde ettikleri gibi astlarında üstlerin gelecekle ilgili planları ve bekleyişleri hakkında bilgi sahibi olmalarını sağlayan haberleşme,

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

3. Astların işletmenin genel amacı ışığında, faaliyetlerini en verimli şekilde yürütmek üzere özendirilmesi olarak ifade edilen motivasyonu sağlamasıdır.

Bağımsız denetimin yukarıda sayılan faktörlere ilaveten işletme sağladığı ek yararlarla bakacak olursak; denetim sonucunda düzenlenen raporlar işletme yönetimine, işletmenin olumlu ve olumsuz mali durumunu tarafsız ve net bir biçimde göstermektedir. Bağımsız Denetçi tarafından tasdik edilen bir mali tablo; güvenilir, şeffaf ve doğru bir mali tablodur. Bu da işletme yöneticisine daha sağlıklı ve doğru karar verebile imkanı vermektedir. Ortaklara sağladığı faydaya baktığımızda ise, denetimin tamamen tarafsız bir şekilde yürütülmesi ve tarafsız şekilde raporlanması, işletmenin tüm ortaklarının, özellikle işletimde yer almayan ortakların haklarının daha iyi korunmasını sağlamaktadır. Mali tabloları bağımsız bir denetçi tarafından denetlenmiş olan işletmeler, alım-satım ilişkisinde bulunacakları para ve
sermaye piyasası kuruluşları açısından yapılan değerlendirmelerde, mali tabloların bağımsız bir denetçi tarafından denetlenmiş olması nedeniyle önemli yararlar elde etmektedirler (Erdoğan, 2002: 62).

Bağımsız denetim faaliyetini gerçekleştiren her meslek üyesinin, kamunun beklenişini doğrultusunda, gerekli dikkat ve özeni göstererek kaliteli bir denetim yapılması beklenisini karşılaması gerekmektedir. Çünkü gerçekte, bağımsız denetimden geçmiş mali tablolardan yararlanan kişilerin çoğu zaman bu tabloların objektiviliğini değerlendirmeye konusunda, denetçilerin yeterli bilgi ve beceri veya zamana sahip olmalarını düşünlümektedir (Dönmez, Berberoğlu, Ersoy, 2005: 53).

Denetim faaliyetlerinin belli bir niteliğe sahip olması için mutlaka uygulamada esas alınacak bir takım kural ve düzenlemelerin saptanması ve bunların mutlaka her birime yönelik olarak eşit mesafede olması gerekmektedir (Gürbüz, 1995: 34). Belirlienecek olan denetim standartları; bir denetçide bulunması gereken mesleki özellikleri, denetim sürecinde yapılması gereken faaliyetleri, denetim raporunun yazılı aşamasında uyulması gereken kuralları genel hatlarıyla belirtmelidir (Kavut, 2000: 9).

Bağımsız Denetim Derneği raporunda (Bağımsız Denetim Derneği, Bağımsız Denetim Sektör Raporu – Ek 13: 13-14), bağımsız denetimin güçlü ve zayıf yönleri söyle açıklanmıştır:

Güçlü Yönleri

a) Türkiye’de muhasebe ve raporlama standartlarının uluslararası standartlar ile uyumlu hale gelmesi: Özellikle bankacılık sektörüne ilişkin yapılan düzenlemeler (Muhasebe Uygulama Yönetmeliği) neticesinde muhasebe standartları uluslararası standartlara yaklaşılmıştır. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) ve Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), bankaların ve Sermaye Piyasası Kanununa tabi ortaklıkların finansal raporlamasında şeffaflığın sağlanmasına yönelik oldukça önemli adımlar atmışlardır.

b) Bağımsız denetim sektöründe çalışan yüksek niteliğli işgücü: Bağımsız denetim sektöründe istihdam edilen işgücü eğitim düzeyi yüksek ve genellikle üniversitelerin işletme, ekonomi, finans gibi bölümlerinde lisans veya yüksek lisans eğitimini almış kişilerden oluşmaktadır. Bağımsız denetim sektöründe çalışan işgücünün eğitim ve kariyer imkanları birçok sektör ile karşılaştırıldığında oldukça yüksek.
c) Mali sektörde yönelik denetim zorunluluğunun bulunması: Mali sektörün genelinde yönelik bir denetim zorunluluğu bulunması sektörün şeffaflığı açısından oldukça olumlu bir husustur. Mevcut durumda; aracı kurumlar, menkul kıymet yatırımların, menkul kıymet yatırımların, gayrimenkul yatırımların, sigorta şirketleri ve factoring şirketleri için denetim zorunluluğu bulunmaktadırlar. Finansal kiralama şirketleri için denetim zorunluluğu mevcut değildir.

Zayıf Yönleri
a) Muhasebe ve raporlama standartlarında ki hızlı değişime uyum: Mali sektörde yer alan bankalar ve banka dışı diğer kuruluşlar uluslararası finansal raporlama standartları dahil olmak üzere bağlı oldukları düzenlemeler kapsamında çeşitli standartlara göre mali tabollarını hazırlamaktadır. Uluslararası finansal raporlama standartları yakın geçmiştede sahi olarak artmış, içerik olarak ise daha karmaşık bir hal almıştır. Aynı zamanda SPK, BDDK vb. düzenleyici kurumlar tarafından çıkarılan kapsamlı standartlara kısa sürede uyum sağlanması beklenmektedir. Buna bağlı olarak söz konusu standartlardaki değişikliklerin yeterince izlenememesi ve bilgi birikiminin sınırlı kalması mali taboların hazırlanması ve yorumlanması aşamasında sorun teşkil edebilmektedir.


c) Denetim kalitesinin izlenmesine yönelik mekanizmaların yeterince işler olmaması: Mali sektörün bağımsız denetiminin etkin ve kaliteli yapılması, gerek düzenleyici otoriteler gerekse şirketler açısından büyük önem arz etmektedir. Bağımsız denetimin kalitesi bağımsız denetim firmaları tarafından
sürekli olarak korunmakta ve iyileştirilmeye yönelik önlemler alınmaktadır. Bununla beraber, düzenleyici otorite tarafından çıkarılmış düzenlemelere yeterince işlerlik kazandırılmamıştır.


BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI


1) Genel Standartlar


a) Mesleki Eğitim, Deneyim ve Yeterlik Standardı


Genel olarak bakıldığında bu standart, denetim mesleğini yerine getirmekle görevli kişilerin ve bu mesleğe giriş yapmak isteyenlerin sahip olması gereken kriterleri ve standartları (deneyim, eğitim düzeyi vb.)
b) Bağımızlık, Dürüstlik ve Meslek Etiği Standarı

Bu standartla ilgili olarak, Sermaye Piyasası Kurulu'nun (Seri: 10, No: 16 sayılı Tebliğ, m.10) Tebliğinin 10. maddesinde "mesleki faaliyetlerin dürüst ve tarafsız şekilde yürütülmesini sağlamak için anlayış ve davranışlar bütünü" olarak tanımlanmış ve "denetçilerin çalışanları arasında, çıkar çatışmalarından uzak kalmak, dürüstlik ve tarafsızlıklarını etkileyebilcek bir müdahaleye imkan vermemek, denetim sonucunda ulaştıkları görüşleri baskıların doğrudan veya dolaylı çıkarlarını düşünmek zorunda açıklamak zorundadırlar" denilmiş; 11. maddesinde, bağımızlığı ortadan kaldıran hallere yer verilmiş ve 13. maddesinde ise yine bağımız denetim kuruluşlarınca yapılışını yasakan işlemler belirtilmiştir. Ayrıca 3568 sayılı Kanun da 9., 45. ve 48. maddelerinde ve SM, SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliğin 43. ve 47. maddelerinde de bu standarda ilişkin açıklamalar yer verilmiştir.


c) Mesleki Dikkat ve Özen


Denetçi denetim esnasında tüm verileri değerlendirerek ve olabildiğince titiz davranmak zorundadır. Ayrıca denetcinin tüm kanıtları tek tek incelemesi, gereken tüm belge ve bilgilerle ulaşması gerekmektedir. Eğer denetçi herhangi bir konuda kendi bilgi ve tecrübesini yeterli görmüyorsa,
bilirikside görüşine de başvurabilir (Güçlü, 2005: 15).

2) Çalışma Alanı Standartları
Çalışma alanı denetçinin denetim görevini ifa edeceğti alandır. Bu standart da kendi içinde üç kısma ayrılmaktadır.

a) Planlama ve Gözetim
- Yardımcı denetim elemanlarının alınıp alınmayacağını
- Denetimde yararlanacağı diğer yardımcı elemanların özelliklerine
- Denetim süresine
- Öncelikle iç denetim mi yoksa dış denetim mi yapacağını
- Denetim sürecinde ulaşması gereken kişi ve kanıtlara karar vermesi gerekmektedir.

b) İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi

İç kontrol sistemi kayıtların ve kayıtlara dayanılarak çıkarılan mali tabloların sağlıklı olması sağlayan bir sistemdir. İç kontrol sisteminin varlığı denetçinin hata yapma riskini azaltmakta ve sağlıklı bir denetim yapmasına olanak vermektedir. Bazı kurumlarda bulunan iç kontrol sistemlerini kullanarak, denetçi daha kolay biçimde sonuca ulaşabilir.

c) Kanıt Toplanması
Bu standarda, Sermaye Piyasasının Bağımsız Denetim Hakkında

Güçlü (2005: 17)’e göre kanıt denetimin en temel unsurlarından birini oluşturmaktadır ve kanıt şu özellikleri taşımalıdır:

- Geçerli olmalıdır yani hukukten kanıt niteliği taşımalıdır.
- Nesnel olmalıdır.
- Denetlenen dönemin zaman dilimi ile uyuşmalıdır.
- Sürektilik arz etmeli, tek bir olaya ilişkin değil sürekli arz eden bir olaya ilişkin olmalıdır.

3) Raporlama Standartları

Denetçi, denetim faaliyeti sonucunda elde ettiği bulgu ve gözlemlerini ifade etmek amacıyla rapor hazırlayacaktır. Bu raporun hazırlanmasında da raporlama standartlarına uygun hareket etmesi gerekmektedir. Raporlama standartlarını dört alt başlık altında açıklayabiliriz.

a) Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk

Bu standarda ilişkin açıklamalarla Sermaye Piyasasının Bağimsız Denetim Hakkındaki Teblüğinin 36/a maddesinde yer verilmiş, 3568 sayılı Kanunda ise bu standarda ilişkin herhangi bir açıklama yer verilmemiştir.

Hazardanacak rapor, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, farklı sektörlerin tabi olduğu muhasebe hesap planlarına, konuya ilgili yönerge ve genelgelerle uyumlu olması ve denetim elemanı tarafından bu uyumluluk sağlanmalıdır.

b) Tutarlılık ve Açıklık

Sermaye Piyasası Kanunu’nda, Bağimsız Denetim Hakkında Teblüğin 36/c maddesinde konuya ilişkin açıklama yer almakla beraber, 3568 sayılı Kanunda ise herhangi bir açıklama yer almamaktadır.

Denetçi tarafından hazırlanan raporda ileri sürülen savlar, kanıt ve belgelerle desteklenmelidir. Çünkü denetim raporunda yer alan her sözcük
denetçi aleyhine delil olarak kullanılabilir. Ayrıca denetçi, denetim raporunda daha önceki denetim raporlarıyla çelişkiye düşmemelidir.

Denetçi gerek raporunu gerekse raporda yer alacak mali tablolarla ilişkin bilgileri herkesin anlayacağı şekilde açık bir biçimde yazmalıdır.

c) Görüş Bildirme


Denetçi raporunda üç tür görüş belirtebilmektedir. Bunlardan olumlu görüş, iddia edilen olayların gerçekleşmiş olduğunu, olumsuz görüş iddia edildiği gibi bir olayın meydana gelmediğini belirtmeye yöneliktir. Çekimser görüş ise, denetчинin var olan iddiayı kanıtlayamaması durumunda görüş belirtmesi durumunu ifade etmektedir.

d) Devamlılık

Sermaye Piyasasının Bağımsız Denetim hakkındaki Tebliginin 36/b maddesinde bu standarda ilişkin bir açıklama yer almaktan beraber, 3568 sayılı Kanunda bu standarda ilişkin bir açıklamaya yer verilmemişdir.

Denetçi hazırlayacağı raporda muhasebe teknği ve sisteminde bir değişiklik olmadığı, önceki dönemde devreden sistemin aynen uygulanmaya devam edildiğini belirtmek durumundadır. Mali tablolar ve bilançolar işletmenin devamlılık ilkesini esas aldığından, önceki dönemde ait mali tablo ve bilançolar ile incelenen dönemde ait mali tabloların kıyaslaması da yapılmalıdır (Güçlü, 2005: 20-21).

SONUÇ

tespiti şarttır. İşte bu durumda bağımsız denetimin gerekliğini ve önemini ortaya koymaktadır.

Bağımsız denetim faaliyetinin; mali sektördeki firmalara yönelik olarak bir zorunluluk haline getirilmesi, bu alanda yüksek niteliklere sahip iş gücünün olması ve denetim faaliyetlerinde esas alınan standartların ulusal arası standartlarla uyumlaştırılması sürecinde büyük mesafe alınmış olması gibi güçlü yönleri olmakla beraber, standartlara uyumun zaman alması, denetim faaliyetlerinin işlerliğini yönetecek mekanizmaların işlerliğinin yetersiz olduğu, denetim kurumlarının çok sayıda ve bir birlik içinde olmamları ve sadece halka açık şirketlere yönelik olarak yapılabilmesi gibi zayıf yönleri de söz konusudur. Bu zayıflıklarında süre kaybetmeden giderilmesi ve bağımsız denetimin tam bir yeterlilik düzeyine getirilmesi sağlanmalıdır.


KAYNAKAÇA

A. Kapusuzoğlu
BAĞIMSIZ DENETİME YÖNELİK GENEL BİR BAKIŞ

Enstitüsü Yayınları, n. 55.
3568 sayılı SM, SMMM ve YMM Kanunu.
www.tbb.org.tr/turkce-duyunular/iktisat_kongresi/ Ek 13 Bağımsız Denetim Sektörü
Raporu.pdf.