



T.C.
GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI UYGULAMALARININ
BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNE ETKİSİ
ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Hazırlayan
Atila KARKACIER

İşletme Ana Bilim Dalı
Yüksek Lisans Tezi

Danışman
Prof. Dr. Fatih Coşkun ERTAŞ

TOKAT – 2009

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI UYGULAMALARININ
BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNE ETKİSİ
ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Tezin Kabul Ediliş Tarihi: 15 / 07 / 2009

Jüri Üyeleri (Unvanı, Adı Soyadı)	İmzası
Başkan : Prof. Dr. Fatih Coşkun ERTAŞ
Üye : Doç. Dr. Nevin YÖRÜK
Üye : Doç. Dr. Cumhuri ERDEM
Üye :
Üye :

Bu tez, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun/...../..... tarih ve sayılı oturumunda belirlenen jüri tarafından kabul edilmiştir.

Enstitü Müdürü: Prof. Dr. Yaşar AKÇAY

Mühür
İmza

T.C.
GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

Bu belge ile, bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik ilkelere uygun olarak toplanıp sunulduğunu, bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçlara atıf yaptığımı ve kaynağını gösterdiğimi beyan ederim.

(15/07/2009)

Tezi Hazırlayan Öğrencinin

Adı ve Soyadı

Atila KARKACIER

İmzası

TEŞEKKÜR

Tez çalışmamın başından sonuna kadar desteği ve katkılarından dolayı değerli hocam ve tez danışmanım Sayın Prof. Dr. Fatih Coşkun ERTAŞ'a, tezin uygulama kısmındaki verilerin analizi konusunda yardımcı olan ve bu kısmı gözden geçiren değerli hocam Doç. Dr. Osman Çevik'e, tezime katkısını göz ardı edemeyeceğim değerli mesai arkadaşlarım Arş. Gör. Emre ASLAN ve Arş. Gör. Pelin ÖZEK'e, anketimi cevaplayıp yorumlarıyla katkıda bulunan SPK'ya bağlı denetim firmalarındaki bağımsız denetçilere; son olarak haklarımı asla ödeyemeyeceğim aileme teşekkürlerimi sunarım.

Atila KARKACIER

Tokat - 2009

ÖZET

Ülkeler arasında muhasebe uygulamaları arasındaki farklılıkların ortadan kalkmasını ve şirketlerin muhasebe bilgilerinin karşılaştırılabilmesini sağlayan; Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından oluşturulan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın birebir Türkçe'ye çevrilmiş hali olan Türkiye Muhasebe Standartları'nın, dış denetim sürecine olan etkisini belirlemek çalışmanın ana amacını oluşturmaktadır. Bağımsız dış denetim, şirketlerin finansal tablolarının doğruluk ve güvenilirliğini saptamak açısından son derece önemlidir. Bu çalışmada öncelikle muhasebe standartlarının oluşumu, gerekliliği ve Uluslararası/Türkiye Muhasebe Standartları konularında incelemeler yapılmıştır. Daha sonra denetim ile ilgili temel kavramlara yer verilerek, denetim süreci ve bağımsız dış denetim ile ilgili bilgilere yer verilmiştir. Çalışmanın son kısmında ise SPK'ya bağlı bağımsız denetim firmalarına anket tekniği uygulanarak Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamalarının bağımsız denetim firmalarına ve bağımsız denetçilere olumlu veya olumsuz yönde herhangi bir etkisinin olup olmadığı araştırılmıştır. Türkiye Muhasebe Standartları'nın mutlaka şirketler tarafından uygulanması gerektiği fakat bunun denetim firmaları ve bağımsız denetçiler açısından denetim sürecini zorlaştırdığı sonucuna varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, Türkiye Muhasebe Standartları, Denetim Süreci, Bağımsız Denetim.

ABSTRACT

The main purpose of this study is to determine the effects of Turkish Financial Accounting Standard on the external audit process. Turkish Financial Accounting Standard is translated from International Financial Reporting Standards that eliminates the differences between different countries' accounting applications and allows to compare the company accounting information created by International Accounting Standards Board. Independent external audit is highly important in terms of determining the accuracy and the reliability of the financial statements of the companies. First of all in this study; the formation of the accounting standards, the necessity of those and International/Turkish Accounting Standards were examined. Afterwards, basic concepts about audit were discussed and information about the audit process and independent external audit was given. At the last part of the study; questionnaire technique was carried out on the independent audit firms that are bound to Capital Markets Board then it was analyzed whether the Implementation of Turkish Accounting Standards has a negative or positive effect on independent audit firms and independent auditors. It was concluded that Turkish Accounting Standards should definitely be implemented by companies but this obstructs the auditing process in terms of auditing companies and independent auditors.

Key words: International Accounting Standards Board, Turkish Accounting Standards, Audit Process, Independent Audit.

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
ETİK SÖZLEŞME	i
TEŞEKKÜR	ii
ÖZET	iii
ABSTRACT	iv
İÇİNDEKİLER	v
TABLolar LİSTESİ	x
ŞEKİLLER LİSTESİ	xiii
KISALTMALAR LİSTESİ	xiv
1. GİRİŞ	1
2. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞİMİ	4
2.1. MUHASEBEDE STANDARTLAŞMAYI GEREKTİREN FAKTÖRLER	4
2.2. MUHASEBEDE STANDARTLAŞMANIN FAYDALARI	5
2.3. MUHASEBE STANDARTLARININ ULUSLARARASI	
UYUMLAŞTIRILMASI.....	6
2.4. BAZI KURULUŞLARDA MUHASEBE STANDARTLARI	8
2.4.1. Birleşmiş Milletler (BM).....	8
2.4.2. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD).....	9
2.4.3. Menkul Kıymetler Komisyonları Uluslararası Örgütü (IOSCO)	10
2.4.4. Uluslararası Para Fonu (IMF).....	11
2.4.5. Avrupa Birliği (AB)	12
2.5. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI KURULU (UMSK).....	14
2.6. KOBİ'LERE YÖNELİK FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI	20

2.7. TÜRKİYE'DE MUHASEBE STANDARTLARI UYGULAMALARI.....	24
2.7.1. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu	26
2.7.2. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu.....	26
3. BAĞIMSIZ DENETİM.....	31
3.1. DENETİM KAVRAMI ve AMACI	31
3.2. DENETİM ÇEŞİTLERİ.....	33
3.2.1. Amacına Göre Denetim Çeşitleri.....	33
3.2.1.1. Mali Tablolara Yönelik Denetim	34
3.2.1.2. Uygunluk Denetimi	34
3.2.1.3. Faaliyet Denetimi	35
3.2.1.4. Özel Amaçlı Denetimler	35
3.2.2. Yapılış Nedenine Göre Denetim.....	36
3.2.2.1. Yasal Denetim.....	36
3.2.2.2. İsteğe Bağlı Denetim	37
3.2.3. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim.....	37
3.2.3.1. Bağımsız Dış Denetim.....	37
3.2.3.2. İç Denetim.....	38
3.2.3.3. Kamusal Denetim.....	38
3.3. DENETÇİNİN TANIMI ve ÇEŞİTLERİ	39
3.3.1. Bağımsız Denetçiler	39
3.3.2. İç Denetçiler.....	39
3.3.3. Kamu Denetçileri	40
3.4. GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI	40
3.4.1. Genel Standartlar	41

3.4.1.1. Mesleki Eğitim ve Deneyim	41
3.4.1.2. Bağımsızlık ve Tarafsızlık	41
3.4.1.3. Mesleki Özen ve Dikkat	42
3.4.2. Çalışma Alanı Standartları	42
3.4.2.1. Denetimin Planlanması ve Gözetim	42
3.4.2.2. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi.....	43
3.4.2.3. Yeterli Sayı ve Kalitede Kanıt Toplama.....	43
3.4.3. Raporlama Standartları.....	43
3.4.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk	44
3.4.3.2. Devamlılık Özelliği	44
3.4.3.3. Açıklayıcı Bilgiler	44
3.4.3.4. Görüş Bildirme.....	45
3.5. DENETİM TEKNİKLERİ	45
3.5.1. Fiziki İnceleme ve Fiziki Envanter Tekniği	45
3.5.2. Gözlem Tekniği	46
3.5.3. Doğrulama Tekniği	46
3.5.4. Yeniden Hesaplama Tekniği	47
3.5.5. Göz Atma Tekniği.....	47
3.5.6. Soruşturma Tekniği.....	48
3.5.7. Belgelerin İncelenmesi Tekniği	48
3.5.8. Kayıt Sisteminin Yeniden İncelenmesi Tekniği	48
3.5.9. Olağandışı İşlemlerin Derinlemesine Araştırılması Tekniği	49
3.5.10. İlgili Hesaplar Arasında İlişki Kurma ve Karşılaştırma Tekniği	49
3.5.11. Analitik İnceleme Prosedürleri Tekniği	49

3.6. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ VE PLANLAMASI.....	50
3.6.1. Müşteri Seçimi ve İşin Alınması	52
3.6.2. Denetimin Planlanması	52
3.6.3. Denetim Programının Yürütülmesi.....	53
3.6.4. Bulguların Raporlanması.....	55
3.7. BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM, AMAÇ VE YARARLARI	57
3.7.1. Bağımsız Dış Denetimin Amaçları	57
3.7.2 Bağımsız Dış Denetimin Yararları.....	58
3.7.2.1. Bağımsız Denetimin Denetlenen Firmaya Yararları	58
3.7.2.2. Bağımsız Denetimin Kamuya Yararı	59
4. LİTERATÜR TARAMA.....	60
5. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARININ BAĞIMSIZ DENETİM	
SÜRECİNE ETKİSİNİ BELİRLEMeye YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA	64
5.1. ARAŞTIRMANIN AMACI.....	64
5.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI	64
5.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ.....	65
5.4. VERİLERİN ANALİZİ	65
5.5. ARAŞTIRMADAN ELDE EDİLEN BULGULAR.....	66
5.5.1 Değişkenlerin Frekans Dağılımları	66
5.5.2 TMS/TFRS'nin Denetim Sürecini Kolaylaştırması, Zorlaştırması, Yararları	
ve Sakıncaları Açısından Farklılıklar.....	84
5.5.3. Denetçilerin Cinsiyetleri Açısından TMS/TFRS'nin Denetim Sürecini	
Zorlaştırmasına Bakışı	86

5.5.4. Denetçilerin Yaşları Açısından TMS/TFRS'nin Denetim Sürecini Zorlaştırmasına Bakışı	87
5.5.5 Denetçilerin Unvanları Açısından TMS/TFRS'nin Denetim Sürecini Zorlaştırmasına Bakışı	88
5.5.6. Denetçilerin Hizmet Süreleri Açısından TMS/TFRS'nin Denetim Sürecini Zorlaştırmasına Bakışı	89
5.5.7. Denetçilerin Eğitim Durumları Açısından TMS/TFRS'nin Denetim Sürecini Zorlaştırmasına Bakışı.....	89
6. SONUÇ	91
KAYNAKLAR	94
EKLER	103
EK 1: TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI'NIN BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNE OLAN ETKİLERİNİ ÖLÇMEYE YÖNELİK ANKET FORMU	104
ÖZGEÇMİŞ	106

TABLOLAR LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Tablo 2.1. AB KOBİ Tanımı ve Türkiye’deki Yeni KOBİ Tanımı (Tüm Sektörler İtibariyle)	21
Tablo 2.2. KOBİ Muhasebe Standartları Taslak Bölümleri.....	23
Tablo 2.3. Uluslararası/Türkiye Muhasebe Standartları.....	28
Tablo 5.1. Bağımsız Denetçilerin Demografik Özellikleri	66
Tablo 5.2. Katılımcıların Türkiye Muhasebe Standartları (TMS/TFRS) ile İlgili Bilgi Düzeyleri.....	67
Tablo 5.3. Denetim Çalışması Yapılan Şirketlerde Muhasebe Standartları Uygulamaları.....	67
Tablo 5.4. Denetimi Yapılan Firmaların TMS/TFRS’ye Uyarak Finansal Tablolar Hazırlamasının Bağımsız Denetçiyi Tatmin Düzeyi.....	68
Tablo 5.5. TMS/TFRS ile Birlikte Denetim İşlemlerinin Kolaylık Durumu.....	68
Tablo 5.6. TMS/TFRS ile Birlikte Müşteri Seçimi ve İşin Alınması Sürecinin Kolaylık Durumu	69
Tablo 5.7. TMS/TFRS ile Birlikte Denetim Planlamasının Kolaylık Durumu.....	70
Tablo 5.8. TMS/TFRS ile Birlikte Denetim Programının Yürütülmesinin Kolaylık Durumu	70
Tablo 5.9. TMS/TFRS ile Birlikte Bulguların Raporlanmasının Kolaylık Durumu	71
Tablo 5.10. TMS/TFRS ile Birlikte Denetim İçin Gerekli Olan Sürenin Durumu	72
Tablo 5.11. TMS/TFRS’yi Uygulayan Şirketlerin Denetiminde Analitik İnceleme Prosedürlerini Kapsayan İstatistiksel Metotların Kullanımı.....	72
Tablo 5.12. TMS/TFRS ile Birlikte Şirketlerdeki İç Kontrollerin Etkinliği.....	73

Tablo 5.13. TMS/TFRS ile Birlikte Denetimde Etkinlik ve Kalitedeki Artış Durumu..	73
Tablo 5.14. TMS/TFRS ile Birlikte Yeterli ve Gerekli Sayıda Denetim Kanıtının Daha Hızlı Toplanması Durumu	74
Tablo 5.15. TMS/TFRS ile Birlikte Denetim Sonucunda Olumlu Görüş İçeren Rapor Sunma Oranındaki Artış Durumu	75
Tablo 5.16. TMS/TFRS ile Birlikte Şirketlerin Finansal Tablolarının Hata İçerme Olasılığındaki Azalış Durumu	75
Tablo 5.17. TMS/TFRS'nin Modern, Güvenilir ve İhtiyaçlara Cevap Verebilir Niteliği	76
Tablo 5.18. TMS/TFRS'yi Uygulayan Şirketlerde Denetim Riskindeki Azalış Durumu	77
Tablo 5.19. TMS/TFRS ile Birlikte Denetimle İlgili Eğitime Duyulan İhtiyaç	77
Tablo 5.20. Denetçilerin ve Şirket Muhasebecilerinin TMS/TFRS Konusunda Bilinçlendirilmelerinin Denetim Kalitesi Üzerine Etkisi	78
Tablo 5.21. TMS/TFRS ile Birlikte Denetimde, Bilgisayar Destekli Denetim Tekniklerine Olan İhtiyacın Artış Durumu.....	78
Tablo 5.22. Denetçilerin Denetim Esnasında Karşılaştığı TMS/TFRS'yi İlgilendiren Sorunlara Vermiş Olduğu Önerilerin Yerine Getirilmesi.....	79
Tablo 5.23. TMS/TFRS ile Birlikte Şirketlerin, Denetçi Firmalardan Alabileceği Diğer Hizmetlerin Sınırlanması.....	80
Tablo 5.24. TMS/TFRS ile Birlikte Denetim Hizmeti Karşılığında Alınan Ücretlerdeki Artış Durumu	80
Tablo 5.25. TMS/TFRS ile Birlikte Denetim Çalışmasının Maliyetindeki Artış Durumu	81

Tablo 5.26. TMS/TFRS ile Birlikte Şirketlerin, Denetçi Firma Değişiklikleri Artış- Azalış Durumu	82
Tablo 5.27. Dört Gruba Ayrılan İfadelerin Aritmetik Ortalaması	83
Tablo 5.28. Kolaylık, Zorluk, Yarar ve Sakınca Faktörleri Arasındaki Farklılıklar	84
Tablo 5.29. Kolaylık, Zorluk, Yarar ve Sakınca Faktörleri Arasındaki Farklılık Derecesi	85
Tablo 5.30. Denetçilerin Cinsiyetleri Arasında Zorluk Faktörü Açısından Farklılıklar	86
Tablo 5.31. Denetçilerin Yaş Aralıkları Arasında Zorluk Faktörü Açısından Farklılıklar	87
Tablo 5.32. Denetçilerin Unvanları Arasında Zorluk Faktörü Açısından Farklılıklar ...	88
Tablo 5.33. Denetçilerin Hizmet Süreleri Arasında Zorluk Faktörü Açısından Farklılıklar	89
Tablo 5.34. Denetçilerin Eğitim Durumları Arasında Zorluk Faktörü Açısından Farklılıklar	89

ŞEKİLLER LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Şekil 2.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun Yapısı.....	17
Şekil 3.1. Denetim ve Muhasebe Arasındaki İlişki.....	33
Şekil 3.2. Denetim Süreci.....	51

KISALTMALAR LİSTESİ

(AB)	Avrupa Birliği
(AICPA)	Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Kurumu
(BM)	Birleşmiş Milletler
(DPT)	Devlet Planlama Teşkilatı
(IASC)	Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
(IFRIC)	Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi
(IMF)	Uluslararası Para Fonu
(IOSCO)	Menkul Kıymetler Komisyonları Uluslararası Örgütü
(KOBİ)	Küçük ve Orta Büyüklükte İşletme
(OECD)	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
(OEEC)	Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü
(SAC)	Standart Danışma Komitesi
(SMMM)	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
(SPK)	Sermaye Piyasası Kurulu
(TMS/TFRS)	Türkiye Muhasebe Standartları
(TMSK)	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
(TMUDESK)	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
(TÜRMOB)	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
(UMSK/IASB)	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
(UFRS/UMS)	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
(YMM)	Yeminli Mali Müşavir

1. GİRİŞ

Sermaye piyasalarının küreselleşmesi, uluslararası yatırım kararları ve sermaye hareketleri ile şirket birleşmeleri, dünyadaki gelişmeler ve gelişen ekonomik koşullar, çeşitli ülkelerde yaşanan mali ve ekonomik krizler nedeniyle yatırımcıların katlandıkları zararlar; finansal tablo kullanıcılarını finansal tablolardaki bilgileri sorgular hale getirmiştir. Oluşan bu durum da, finansal tablolardaki bilgilerin, güvenilir, anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, tarafsız, karşılaştırılabilir, tam, özün önceliğine uygun bilgiler olabilmesi için bütün dünyanın uyguladığı ve bildiği muhasebe standart ve politikaların uygulanması gerekliliğini ortaya çıkarmış ve muhasebede ortak dil anlayışını getirmiştir (Akdoğan, 2007: 101).

Dünyada ortak bir muhasebe dilinin ve muhasebe uygulamalarında uyumun sağlanması amacıyla çalışma yapan kuruluşların en başında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK/IASB) gelmektedir. 2000'li yılların başında ABD ve bazı Avrupa ülkelerinde yaşanan muhasebe ve denetim yolsuzluklarının da etkisiyle, IASB'nin yayınladığı standartlara uyum yönünde dünya çapında bir görüş birliği oluşmaya başlamıştır (Çiftci ve Erserim, 2008: 233).

Türkiye'de de muhasebe ve finansal raporlamaya ilişkin çok başlı uygulamaya son vermek amacıyla, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 4487 sayılı Kanunla eklenen ek 1'inci madde ile muhasebe standartlarını oluşturmak ve yayımlamak üzere idari ve mali özerkliğe sahip, kamu tüzel kişiliğini haiz Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur. Kurul çağdaş dünya uygulamalarına entegre olabilmek ve Avrupa Birliği (AB) mevzuatıyla da uyum sağlamak amacıyla Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını (UFRS/UMS) benimseme kararı almış ve bu standartların

resmi Türkçe çevirilerini yaparak resmi gazetede yayımlamaktadır (TMSK Faaliyet Raporu, 2006: 11).

Diğer taraftan bağımsız denetim ise varlığını mesleki kurumlaşmadan alan, işletmelerin ekonomik faaliyetleri sonucu oluşan finansal bilgileri Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ve muhasebe standartları çerçevesinde değerlendiren, temelde Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına göre işletilmesi gereken ve bağımsız denetçiler tarafından yürütülen bir süreçtir (Önçü, vd., 1997: 1). İşletmelerin finansal tablolarının, işletme yöneticilerinin ve finansal tabloları kullanan ilgili kişilerin doğru karar alabilmeleri ve hareket edebilmeleri için güvenilir olması gerekir. Bu güven ise bağımsız dış denetim ile sağlanabilir. Bu açıdan baktığımızda dış denetim birçok kesimi ilgilendiren bir öneme sahiptir.

Bu çalışmanın amacı, Türkiye Muhasebe Standartları'nın bağımsız dış denetim sürecine olan etkisini belirleyerek, bağımsız denetim firmaları ve bağımsız denetçiler açısından değerlendirmektir. Bu izlenen yol ile çalışmanın birinci bölümünde muhasebe standartları, muhasebe standartlarını gerektiren nedenler, standartların faydaları ve uyumlaştırılması, bazı kuruluşlarda yapılan muhasebe standartları çalışmaları, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye'de ki muhasebe standartları uygulamaları incelenecektir.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise bağımsız denetim ve amacı, denetim çeşitleri, denetçi çeşitleri, genel kabul görmüş denetim standartları ve denetim teknikleri ile ilgili temel kavramlara, denetim süreci ve planlamasına ve bağımsız dış denetim konularına değinilecektir.

Üçüncü bölümde Uluslararası/Türkiye Muhasebe Standartları ve bağımsız dış denetim konularında yapılmış olan araştırmaların tanıtıldığı literatür taramasına yer verilecektir.

Dördüncü bölümde Türkiye Muhasebe Standartları'nın (TMS/TFRS) bağımsız denetim sürecine olan etkisini belirlemeye yönelik Türkiye'de Sermaye Piyasası Kurulu'ndan (SPK) yetki alan bağımsız denetim firmalarına yönelik yapılan anket çalışmasına ve çalışma sonucunda elde edilen bulgulara yer verilecek.

Son olarak da yapılan araştırmadan elde edilen verilerle sonuçlar değerlendirilecek ve önerilerde bulunulacaktır.

2. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞİMİ

Bu bölümde, muhasebe standartlarına nasıl ihtiyaç duyulduğu, standartların faydaları ve uyumlaştırılması, bazı kuruluşlarda yapılan muhasebe standartları çalışmaları, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı oluşturma ve yayınlama yetkisini elinde bulunduran Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları konularına yer verilecek. Son olarak da Türkiye'de ki muhasebe standartları uygulamaları incelenecektir.

2.1. MUHASEBEDE STANDARTLAŞMAYI GEREKTİREN FAKTÖRLER

Muhasebe; işletmenin varlıkları ve kaynakları üzerinde değişme yaratan para ile ifade edilen ticari nitelikteki işlemlerin kaydedilmesi, sınıflandırılması, raporlanması, analiz edilmesi ve yorumlanmasıdır. Muhasebe bilgi üreterek bunları ilgili kişi ve kurumlara ileten bir bilgi sistemidir. Muhasebe bilgileri, işletme içinde olduğu kadar işletme dışındaki kişi ve kuruluşlar açısından da önemlidir (Çetiner, 2006: 7).

İlgili çıkar gruplarının bilgi ihtiyaçlarını gidermek için yapılan kayıtlar, analizler ve yorumlar ülkeden ülkeye farklılık gösteren tekniklerle yapılıyordu. Her ülke kendi finansal bilgi gereksinimini gideren finansal raporlarını kendi finansal teknikleriyle oluşturuyor ve bu da sorun olmuyordu. İlgili ülkeye özgün olarak üretilen finansal raporlar yeterli görülüyordu (Bostancı, 2002: 71-72).

Dünyanın birçok bölgesindeki finans piyasalarının, benzer kural ve düzenlemelere sahip olarak tek bir piyasa gibi faaliyet göstermesi küreselleşmedir. Piyasalar arasındaki sınır küreselleşme ile birlikte ortadan kalkmıştır (Oksay ve Acar, 2005: 16). Küreselleşme ile birlikte finansal piyasaların evrenselleşmesi, çok uluslu şirketlerin ortaya çıkması, uluslararası bağımsız denetim kuruluşlarının evrensel piyasalardaki etkinliği ve rekabeti, farklı ülke topluluklarının ekonomik birlik oluşturma

nedenleri, uluslararası alanda muhasebe kayıtlarında saptanan usulsüzlüklere ilişkin ortaya çıkan küresel etkili skandallar, muhasebe düzenlemelerinin güncelleştirilmesini ve uluslararası ortak bir muhasebe dili oluşturulmasını gerekli kılmıştır. Böylece muhasebe standartlarının uyumlaştırılması ve küreselleşmesi ihtiyacı ortaya çıkmıştır (Aksoy, 2005: 182-183).

Ayrıca yatırım kararı verecek yatırımcılar için şirketler hakkında doğru ve yeterli bilgiye ulaşarak dünya çapında bir kıyaslama ve değerlendirme imkanını yakalamak, doğru ve kaliteli bilgi üretilmesini sağlamak için de muhasebede standartlaşma gerekir (Oksay ve Acar, 2005: 17).

2.2. MUHASEBEDE STANDARTLAŞMANIN FAYDALARI

Muhasebe uygulamalarının yöntemlerini standartlar belirler. Bu yüzden standartlar muhasebe teorisinin önemli bir kısmını teşkil ederler (Küçüksavaş, 2005: 22). Genel olarak kabul edilen görüşe göre, standardizasyon küresel tekdüzelige yol açacağı farz edilen bir süreçtir (Garcia-Benau ve Zorio, 2004: 239). Farklı mali raporlama ilkeleri, kuralları ve uygulamaları ile yaşanan ulusal ve uluslararası düzeydeki sorunlara çözüm getirebilmek için öncelikle ulusal düzeyde muhasebe alanında standardizasyon ihtiyacı gündeme gelmiştir. Sonrasında ise globalleşme eğilimleri çerçevesinde işletmelerin yeni ekonomik faaliyetler içerisinde olmaları, yeni fırsatlarla karşılaşmaları ve işletmelerin uluslararası nitelik kazanmaları muhasebe alanında uluslararası düzeyde de standartlaşmayı gerekli kılmıştır (Ayboğa, 2002: 43).

Muhasebe alanında standartlaşmanın sağladığı birçok fayda söz konusudur. Küresel muhasebe standartları ile çokuluslu şirketlerin maliyetleri azalacak ve yabancı piyasalara giriş artacak; böylece bu piyasalardaki tüketicilerce tanınma oranı yükselecektir. Sınır ötesi finansman ve ticaret ile menkul kıymet borsalarına kayıtlı

şirket sayısında artış olacaktır; yurtdışında iş yapılmasının siyasi maliyetinde de azalma olacak ve yabancı sermaye temin edilebilecektir (Aksoy, 2005: 186). Ayrıca, Uluslararası Muhasebe Standartları'nın gelişiminin uluslararası yatırıma standardizasyonun gelmesinde çok büyük yararı olacaktır (Damant, 2003: 11).

Bunun yanı sıra muhasebede standartlaşma denetimin daha kolay ve daha sağlıklı bir şekilde gerçekleşmesi açısından da yararlıdır. Muhasebe standardizasyonu ile birlikte işlem ve olayların benzer ilke, kavram ve muhasebe politikalarına uygun bir şekilde muhasebeleştirilmesiyle finansal tabloların daha sağlıklı olmasına ve daha kolay karşılaştırılabilmesine imkan verir. Böylece bu bilgilerin denetiminin daha sağlıklı bir şekilde yapılmasına olanak sağlar (Çiftci ve Erserim, 2008: 234). Çokuluslu şirketlerin denetimini yapan denetim firmalarının da işini kolaylaştırır.

2.3. MUHASEBE STANDARTLARININ ULUSLARARASI UYUMLAŞTIRILMASI

Standartlaştırma ve uyumlaştırma literatürde aynı anlamda kullanılsa da muhasebe açısından aralarında farklılıklar vardır. Standartlaştırma kurallar setinin net bir şekilde ifade edilmesi veya çerçevesinin belirlenmesi iken uyumlaştırma, dönüştürme seviyelerine kısıtlamalar getirerek muhasebe uygulamalarının karşılaştırılabilme seviyelerini artırma sürecidir. Standartlaştırma bütün ülkelerin tek bir ülkenin muhasebe yapısına uygun hale getirilmesi olarak ifade edilirken; uyumlaştırma, farklı bakış açılarını uzlaştırma olarak ifade edilebilir. Standartlaşma durumunun söz konusu olabilmesi için uyumlaştırma sürecinin en sonunda homojenlik ve özdeşliğin olması gerekir (Çankaya, 2007: 128-129).

Muhasebede kullanılmakta olan yöntem veya politikalar farklı olduğunda işletmelerin finansal tablolarının sonuçları da farklılaşmaktadır. Böyle bir durum ise

işletme sonuçlarının karşılaştırılmasını zorlaştırmaktadır. Özellikle uluslararası yöntem farklılıkları söz konusu finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini zorlaştırmaktadır. Bu yüzden farklı yöntem veya politikaların uyumlaştırılması gerekir. Uyumlaştırma bu zorlukları ortadan kaldırarak finansal tabloların ilgili kişiler tarafından aynı şekilde algılanmasını sağlamaya çalışmaktadır (Çankaya, 2007: 129).

Muhasebe standartlarının muhasebenin araçları durumunda olduğundan muhasebenin uluslararası düzeyde uyumlaştırılmasında standartlar çok önemli fonksiyonlara sahiptirler (Ayboğa, 2002: 54). Muhasebe standartlarının uluslararası uyumlaştırılması ile birçok konuda faydalar elde edilebileceğini söyleyebiliriz. Bu faydalar (Gökdeniz, 2006: 60-61);

- Yatırımcılara farklı ülkelerdeki yatırım portföylerinin karşılaştırılmasını daha anlamlı kılması açısından yarar sağlar.

- Uluslararası piyasalara kayıtlı olan şirketler daha şeffaf ve güvenli bir ortamda yatırım yapabilme fırsatını elde edebileceklerdir.

- Yabancı yatırımcılar, işletme devir ve birleşmeleri durumunda doğrudan işlem yapabileceklerdir.

- Çok uluslu işletmeler uluslararası sermaye piyasalarına daha kolay bir şekilde uyum sağlayacaklardır.

- Denetim maliyetlerinde bir azalmanın sağlanması gerçekleştirilebilecektir.

- Muhasebe meslek mensupları farklı ülkelerde çalışabileceklerdir.

- Yabancı yatırımcıların ve uluslararası işletmelerin kendi ülkeleri dışında elde ettikleri gelirler üzerinden ödemeleri gereken vergilerin hesaplanması kolaylaşacaktır.

- Devletler, uluslararası yatırımcılara uyumlaştırmayı cazip hale getirip destek vererek, yabancı yatırımcıları daha kolay denetleyebileceklerdir.

Oldukça geniş bir kesim muhasebe standartlarının uluslararası uyumlaştırılmasının getirdiği bu faydalardan yararlanabilecektir.

Bunun yanı sıra muhasebe standartlarının uyumlaştırma sürecine karşı çıkan görüşler de vardır. Ülkeler arasındaki muhasebe uygulamalarında büyük farklılıkların olması uyumlaştırma sürecine karşı çıkan görüşler içerisindeki en önemli nedendir. Bununla birlikte bu standartları uygulayacak olan kişilerin yetersizlikleri, uygulamanın büyük bir maliyet yükü getireceği düşüncesi, politik çıkarlar ve yasal düzenlemeler gibi sebeplerle ulusal muhasebe sisteminde bu standartların uygulanmasına yönelik olumsuz görüşlerle karşılaşmaktadır (Çankaya, 2007: 130).

Değişmesi mümkün olmayan gelenekler ve farklı çevrelerin etkileri de standartlarda uyumlaştırmanın gerçekleşmesine engel olan faktörlerdir. Bununla birlikte uyumlaştırmayla ülkedeki işletmelerin sistemlerini değiştirme sürecinde katlanacağı büyük maliyetler düşüncesi de uyumlaştırmaya karşı oluşan olumsuz görüşlerin artmasına neden olmaktadır (Çankaya, 2007: 130).

2.4. BAZI KURULUŞLARDA MUHASEBE STANDARTLARI

2.4.1. Birleşmiş Milletler (BM)

Birleşmiş milletler (BM) 1970'lerin başında muhasebe standartları ve çok uluslu şirketler için raporlama gibi uluslararası muhasebe ile ilgili birtakım çalışmalar yapmıştır. Bununla birlikte BM'in kendi iç yapısında bu konuyla ilgili bir komisyon kurulmuş ve 1982'de Ekonomik ve Sosyal Konsey¹ çok uluslu şirketlere ilişkin birimin bir parçası olarak faaliyet gösteren "The Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting" (ISAR) diye adlandırılan bir

¹ Ekonomik ve Sosyal Konsey: 54 üyeden oluşan bu konsey, BM' in ekonomik ve sosyal sorunlarla mücadele edebilmesi amacıyla kurulan bir organdır. Başlıca görevleri Birleşmiş Milletler' in ekonomik ve sosyal çalışmalarını yürütmek ve uluslararası ekonomik, sosyal, kültürel konularda rapor hazırlamaktır (http://tr.wikipedia.org/wiki/Birle%C5%9Fmi%C5%9F_Milletler 28.04.2009).

çalışma grubu oluşturmuştur. ISAR tarafından yapılan bu çalışmalar yıllık olarak yayınlanmakta ve muhasebe ile ilgili tüm dünyayı ilgilendiren yeni gelişmeler ve önemli konularda gelişmekte olan ülkelere faydalı bir kaynak oluşturmaktadır. BM yaptığı bu çalışmalar ile gelişmemiş ve gelişmekte olan ülkelere katkıda bulunmaya çalışmıştır (Üstündağ, 2000: 49-50).

BM nezdinde ki komisyon ve ISAR periyodik olarak bir araya gelmekte ve genel olarak çalışmalarını gelişmemiş ülkelere yönelik yaparken, gelişmekte olan ülkelere de yardımcı olma amacını gütmektedir. Genel olarak BM ve IASC işbirliği içindedir ve son zamanlarda uluslararası muhasebe standartları konusunda “gözlemci” rolünü üstlenmiştir. Muhasebe standartlarının uluslararası uyumunda BM, konumu itibariyle etkin bir rol alması mümkündür. Ancak BM tarafından bu alanla ilgili yapılabileceklerin kısıtlı olduğunu BM gözetiminde bugüne kadar yapılan çalışmalardan değerlendirebiliriz (Üstündağ, 2000: 50).

2.4.2. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD)

İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı olarak 14 Aralık 1960 tarihinde imzalanan Paris sözleşmesine dayanılarak kurulmuştur. 1948 yılında savaş yıkıntıları içindeki Avrupa'nın Marshall planı çerçevesinde yeniden yapılandırılması amacıyla kurulan Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü'nün (OEEC) yerini almıştır. Marshall Planını kolaylaştırmak amacıyla kurulan bu örgütün adı 30 Eylül 1961'de Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) olarak değiştirilmiştir (<http://www.deik.org.tr> 27.04.2009).

OECD'nin muhasebe standartlarına yönelik çalışmaları ekonomik olarak gelişmiş ülkelere aittir ve bugüne dek özellikle çokuluslu işletmelerin raporlama yükümlülüklerine ilişkin çalışmalar yapmıştır (Sağlam, Şengel ve Öztürk, 2008: 11).

OECD 1976 yılında finansal bilgilerin açıklanması üzerine rehber niteliğinde bir deklarasyon yayınlamıştır. 1979 yılında ise OECD ve çokuluslu şirketler muhasebe standartları ile ilgili çalışmalar yapabilmek için bir çalışma grubu oluşturmuştur. Bu çalışma grubu muhasebede uyumlaştırmayı sağlayarak karşılaştırılabilirliği sağlamak ve gerçek problemleri ortaya çıkarmak amacıyla faaliyetlerini sürdürmüştür. İşte bu yüzden bu çalışma grubu muhasebe standartları oluşturma kurumu olarak kabul edilmemektedir (Çankaya, 2007: 131). OECD'nin yaptığı muhasebe standartlarına yönelik çalışmalar standart oluşturmaktan çok raporlama yükümlülüklerine yöneliktir. OECD standart oluşturucu bir kurum olmaktan ziyade muhasebe standartlarının uluslararası uyumuna yönelik çalışmaları destekleyen bir kurumdur (Sağlam, Şengel ve Öztürk, 2008: 11).

2.4.3. Menkul Kıymetler Komisyonları Uluslararası Örgütü (IOSCO)

Menkul Kıymetler Komisyonları Uluslararası Örgütü (International Organization of Securities Commissions-IOSCO), 1983 yılında kurulmuştur. Ulusal menkul kıymet düzenleme komisyonlarının dünya çapındaki birliği olan bu örgüt ABD'de ki Sermaye Piyasaları Komisyonu (The Securities and Exchange Commission), İngiltere'de ki Finansal Kurumlar Otoritesi (The Financial Services Authority), Türkiye'de ki Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ve bunlara benzer toplam 177 üyeye sahiptir (İbiş ve Akarçay, 2003: 2).

IOSCO standart oluşturma süreci içerisinde ulusal muhasebe standartları kurullarının dışında kalan örgütler arasında, yürüttüğü müzakereler sonucunda ulaştığı etki gücü açısından çok özel bir konuma sahip olmuştur (Uysal, 2006: 93).

IOSCO sermaye piyasalarında ki düzenleyici/denetleyici otoriteler arasında ilgili alanlarda koordinasyon ve işbirliği sağlamak, sermaye piyasalarının yasal ve kurumsal

yapısına ilişkin olarak ortak uluslararası standartlar oluşturmak ve üyeler arasında koordinasyon sağlayıp bilgi alış verişini mümkün kılmak amacıyla oluşturulan bir kuruluştur. IOSCO, mali piyasalarla ilgili diğer uluslararası kuruluşlarla da işbirliği içerisindedir ve alanındaki en etkin uluslararası kuruluş özelliğini göstermektedir (İbiş ve Akarçay, 2003: 2).

IOSCO Teknik Komitesi 1989 yılında “uluslararası halka arzlar” üzerine bir rapor hazırlamıştır ve ülkeler arasındaki farklı raporlama yükümlülüklerinin sınır ötesi menkul kıymet ihraçlarında çok fazla sorun oluşturduğunu belirtmiştir. Muhasebe standartlarındaki farklılıklar değişik ülkelerden elde edilen mali bilgilerin karşılaştırılmasını zorlaştırmakta ve sermaye piyasalarından fon toplanması sürecinde olumsuz bir etki yaratmaktadır (Sağlam, Şengel ve Öztürk, 2008: 12). Böylece IOSCO Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’nun (International Accounting Standards Board-IASB) çalışmalarını destekleme politikasını benimsemiştir. Bu doğrultuda yürüttüğü bir projenin sonucu olarak uluslararası menkul kıymet ihraçlarında kullanılmak üzere 2000 yılının Mayıs ayında IASB tarafından oluşturulan temel standartlar setini onaylamıştır (Uluslan, 2005: 18). Ayrıca kendisine üye olan ülkelere 2005 yılı başından itibaren Uluslararası Muhasebe Standartları’nın uygulanmasına yönelik tavsiye kararı almıştır (Aksoy, 2005: 188).

2.4.4. Uluslararası Para Fonu (IMF)

Uluslararası Para Fonu (IMF) 1944 yılının Temmuz ayında Amerika Birleşik Devletleri, New Hampshire, Bretton Woods’da toplanan konferans sonucunda kurulmuştur. IMF Anlaşma Maddeleri’nin imzalanmasıyla da 27 Aralık 1945’de yürürlüğe girmiştir. 1 Mart 1947’de ise finansman işlemlerine başlamıştır. Uluslararası parasal işbirliği, uluslararası ticaretin dengeli gelişmesi ve genişlemesi, dövizlerin

karşılıklı olarak stabilize edilmesi, çokuluslu karşılıklı ödeme sisteminin geliştirilmesine yardımcı olunması, genel kaynakların üye ülkelerin kullanımına gerekli hallerde geçici olarak sunulması ve üye ülkelerin uluslararası ödemeler dengelerindeki sıkıntılarının giderilmeye çalışılması IMF'nin amaçları arasında sayılabilir. Ayrıca IMF'nin Türkiye'nin de içinde bulunduğu 181 üyesi bulunmaktadır (<http://www.dtm.gov.tr> 03.05.2009).

Muhasebe standartları konusunda IMF'nin de çalışmaları olmuştur. Uluslararası kabul gören muhasebe standartlarının ve uygulama prensiplerinin geliştirilmesinin, ekonomik politika geliştirilmesine ve uluslararası finansal sistemin güçlendirilmesine katkıda bulunacağı düşüncesi bu çalışmaların amacını oluşturmaktadır (Sağlam, Şengel ve Öztürk, 2008: 13). Bununla birlikte IMF'den borç alan ülke sayısı hızla artmaktadır ve IMF'de kendilerinden borç alan bu ülkelerden Uluslararası Muhasebe Standartları'nın kullanılmasını ısrarla istemektedir (Uluslan, 2005: 19).

2.4.5. Avrupa Birliği (AB)

AB kendisine üye olan ülkelerin serbest ticaret yapabilmeleri için tek bir pazar oluşturma amacı doğrultusunda, üye ülkelerin muhasebe uygulamalarında uyumlaştırmayı amaçlamaktadır (Üstündağ, 2000: 50). Bu amacını da yayınladığı direktiflerle (yönergeler) sağlamaya çalışmış ve üye ülkelerden muhasebe sistemlerini bu direktiflere göre oluşturmalarını istemiştir. Direktifler, üye ülkeler tarafından kendi iç hukuk düzenlerini belirli bir süre içerisinde uyumlaştırmaları gereken yasal enstrümanlardır (Bostancı, 2002: 75).

AB muhasebe standartlarının harmonizasyonu ile ilgili "Dördüncü", "Yedinci" ve "Sekizinci" direktifler olmak üzere üç adet direktif yayımlamıştır. 25.07.1978 tarihinde yayımlanan "Dördüncü Direktif" belli tipteki şirketlerin düzenleyecekleri mali

tabloların biçimsel yapısına, kapsamına, değerlendirme ilkelerine ve denetimine ilişkin esasları; 13.07.1983 tarihinde yayımlanan “Yedinci Direktif” konsolide mali tablolarla ilgili hükümleri; 10.04.1984 tarihinde yayımlanan “Sekizinci Direktif” ise mali tabloların denetimini yürütecek denetçiler ve nitelikleri ile ilgili hususları içermektedir (Üstündağ, 2006: 161; Bostancı, 2002: 75-76).

Söz konusu bu direktiflerin teknik olarak eksiklikler taşıması, üye ülkelerin direktifleri kendi ulusal mevzuatlarına zamanında aktaramaması nedeniyle ülkeler arasında farklılıkların devam etmesi, muhasebe ile ilgili direktiflerde yayımlandıkları tarihten itibaren değişiklik yapılmadığından güncelliğin sağlanamaması ve kalite geliştirici mekanizmaların oluşturulamaması gibi aksaklıklar olmuştur. Bununla birlikte muhasebe standartlarında uyumlaştırmanın karşılıklı tanıma yöntemiyle sağlanması politikası başarısızlıkla sonuçlanmıştır. Birçok üye ülke ulusal muhasebe standardı oluşturucu komisyon veya kurullar kurmuştur; bu da direktiflerin içerdiği hükümlerin yumuşamasına yol açmıştır. Ayrıca büyük Avrupa şirketlerinin AB muhasebe standartlarına uydıkları takdirde uluslararası sermaye piyasalarından faydalanabileceklerini ummalarına karşın bunun gerçekleşmemesi de karşılaşılan sorunlardan bir diğeridir (Üstündağ, 2000: 51).

AB 1990’lı yılların başından itibaren, mevcut direktiflerin gözden geçirilmesi, Avrupa çapında muhasebe standardı oluşturacak bir kurulun kurulması gibi alternatif stratejiler geliştirilerek söz konusu sorunların önüne geçmek için çeşitli çalışmalar yapılmıştır (Üstündağ, 2006: 161).

19 Temmuz 2002 tarihinde ise Avrupa Birliği Parlamentosu ve Konseyi yayımladığı yönetmelik ile Avrupa Birliği ülkelerinde IAS/IFRS’ye uyumlu muhasebe standartlarının, 2005 yılından itibaren konsolide finansal tabloların düzenlenmesinde

esas alınmasını kararlaştırmıştır. Hisse senetleri borsada işlem gören tüm AB ye ülkelerinin işletmeleri, konsolide finansal tablolarının 1.1.2005 tarihinden itibaren IAS/IFRS ile uyumlu olmasını benimsemiştir. Sadece borçlanma senetleri borsada işlem gören şirketler ve Avrupa Birliği dışındaki borsalara kayıtlı olan şirketler için IAS/IFRS'nin uygulanması bazı ye ülkelerde 2007'ye ertelenmiştir (Uluslan, 2005: 18; Sağlam, şengel ve ztrk, 2008: 22-24).

Son yıllarda, uluslararası muhasebe standartlarına eğilim gerçekten hız kazanmıştır. Avrupa Birliği'nin (AB) kararı ile AB'ye bağlı şirketlerin konsolide finansal tablolarını 2005 raporlama yılından başlayarak uluslararası muhasebe standartlarına (UMS/IFRS) göre oluşturması, muhasebe standartlarının uluslararası uyum amacına doğru önemli ilerlemeler olduğunu göstermiştir (Hodgdon vd., 2009: 34). AB'de UFRS'ye uyumun amaçlarından biri de şeffaflığı artırmak ve finansal tablolarda karşılaştırılabilirliği sağlamak, böylece tek bir sermaye piyasasının gelişimini kolaylaştırmaktır (Brown ve Tarca, 2007: 440).

AB, Mart 2007 sonuna kadar tüm UMS'leri, IFRS 1'den 7'ye kadar olan standartları ve yorumlarını oylayarak kabul etmiştir. UMS/IFRS, AB'nin Muhasebe Düzenlemeleri kapsamında Avrupa'daki tüm işletmeler tarafından kabul edilecektir (Sağlam, şengel ve ztrk, 2008: 26).

2.5. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI KURULU (UMSK)

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (International Accounting Standards Board-IASB) başlangıcı, 1973 yılında kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'ne (IASC) dayanmaktadır. Komite; Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve ABD'de bulunan muhasebe

örgütlerinin aralarında imzaladıkları bir anlaşma ile kurulmuştur (Çiftci ve Erserim, 2008: 236).

Merkezi Londra'da bulunan ve bağımsız bir organizasyon niteliğindeki bu komitenin amacı “Kamuya açıklanan denetlenmiş mali tablolarda uygulanması gereken muhasebe standartlarını belirlemek ve dünya çapında benimsenmelerini sağlamaktır”. Bu amaçla IASC tarafından bugüne kadar “Uluslararası Muhasebe Standardı-UMS (International Accounting Standards-IAS) olarak adlandırılan 41 adet muhasebe standardı yayımlanmıştır. IASC, üyelerinin Uluslararası Muhasebe Standartları'na uyumunu her ülkenin özel durumuna dikkat ederek zorunlu tutmamış ve ikna yolu ile yaklaşım sağlamayı ilke edinerek uluslararası standart sağlamayı ümit etmiştir (İbiş ve Akarçay, 2003: 6).

Uzun yıllar, IASC'nin yayımladığı standartlar sadece şirketlerin hesaplarını, finansal tablolarını hazırlaması ve borsada kote edilmesi için değil aynı zamanda gelişmekte olan ülkelere kendi muhasebe standartlarını geliştirmesi için karşılaştırmalı değerlendirme yapabilmesi içinde kullanılmıştır (Dunn, 2002: 267).

IASC, Uluslararası Muhasebe Standartları oluşturma görevini 1973'ten 2001 yılına kadar sürdürmüştür. Fakat hiçbir yaptırım gücünün olmayışı ve üye kuruluşlarında büyük bir bölümünün kendi ülkelerinde muhasebe standardı oluşturma yetkisine sahip olmamaları nedeniyle, belirlediği standartlara uyumu tam manasıyla gerçekleştirilememiştir. Bu yüzden kendisine yöneltilen eleştiriler doğrultusunda, Mayıs 2000'de başlatılan yeniden yapılandırma kapsamında, IASC Tüzüğü değiştirilip, IASC bir üst yapı olarak IASC Vakfı'na (International Accounting Standards Committee - IASCF) dönüştürülmüş ve uluslararası muhasebe standartları yayınlama görevi yeni kurulan IASB'ye devredilmiştir (TMSK Faaliyet Raporu, 2007: 23; Çiftci ve Erserim,

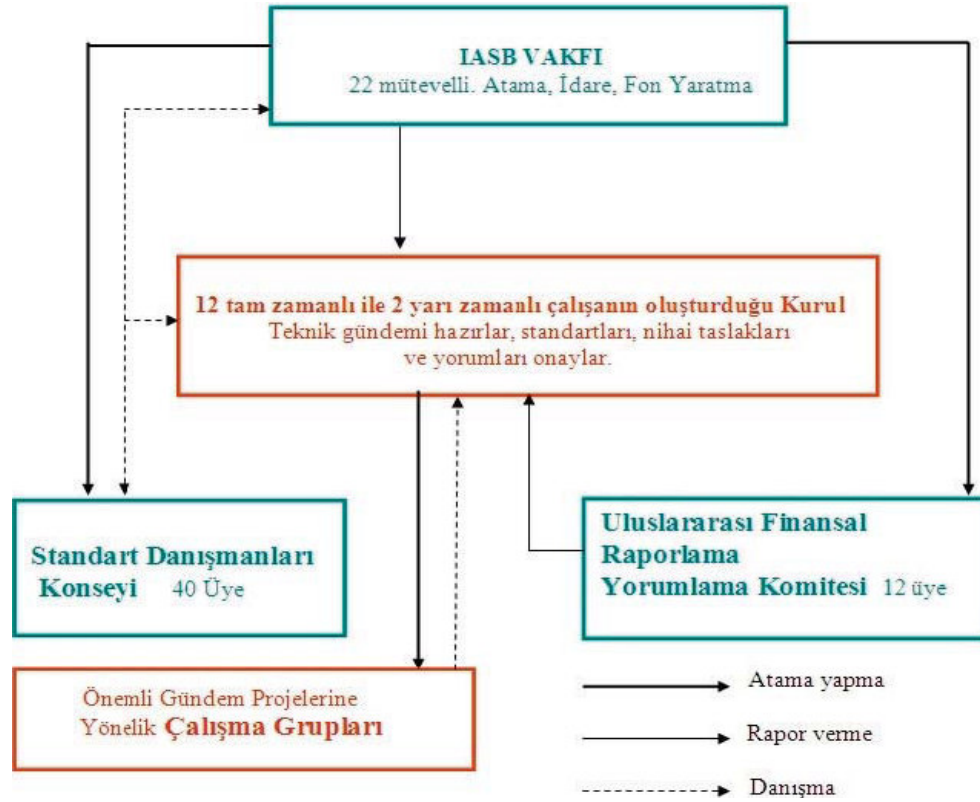
2008: 236). IASC üyeleri tarafından Mayıs 2000’de onaylanan IASC’nin IASB’ye dönüşümü 1 Nisan 2001 tarihinde yürürlüğe girmiştir (Ulus, 2005: 13).

2001 yılından sonra IASB, o güne kadar IASC adıyla görev yapan Kurul’un yayımlanmış olduğu Uluslararası Muhasebe Standartları’nı (UMS/IAS) aynı adla kabul etmiştir ve bunlarla ilgili uyumlaştırma ve güncelleştirme çalışmalarını başlatmıştır. Bu tarihten sonra IASB tarafından oluşturulan ve yürürlüğe konan standartlar ise “Uluslararası Finansal Raporlama Standardı-UFRS (International Financial Reporting Standards-IFRS)” adı altında yeni kod verilerek yayımlanmaktadır (Çiftçi ve Erserim, 2008: 236).

Yeni kurumsal yapısı ile Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) önemli bir yapısal dönüşümü gerçekleştirmiştir. Daha önceki yapısı (IASC) ile karşılaştırıldığında, kendisini üç temel alanda farklılaştırmıştır. Bunlardan birincisi, kurula atanma önceliğidir. Kurula atanma önceliği ulusal temsilden ziyade muhasebe ve işletmecilik alanındaki teknik deneyim ve bilgi birikimiyle ilişkilendirilmiştir. İkincisi ise, kurul üyeleri tam zamanlı bir statüde çalışmaya başlamışlardır. Son olarak da, kurul üyeleri kurulda çalışmalarının yanı sıra, ülkelerin yerel düzeydeki muhasebe standartları kurullarıyla iletişim sağlama rolünü de üstlenmek üzere atanmaya başlamışlardır (Uysal, 2006: 97).

AB’de uygulanacak muhasebe standartlarını geliştirmekle de sorumlu olan IASB, iç yapısı ile dengeli olan, dikkatlice kurulan özel bir organizasyondur (Chiapello ve Medjad, 2009: 452). Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’nun yapısı Mütevelli Heyeti, Yönetim Kurulu, Standart Danışma Komitesi (SAC), Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi (IFRIC) ve teknik işler yöneticisi ile ticari işler

yöneticisinden oluşmaktadır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun yapısı Şekil 2.1.'de gösterilmektedir (Deloitte, UFRS Cep Kitapçığı, 2008: 7).



Şekil 2.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun Yapısı

IASB'nin yönetiminde önemli bir role sahip olan müteveli heyeti uluslararası temsili genişletmek amacıyla dünyanın farklı coğrafik bölgelerindeki sermaye piyasalarının temsilcilerinden ve teknik bilgisi olan kişilerden oluşmaktadır. Dengeli bir coğrafi dağılım sağlanması gerektiğinden mütevellilerin altısı Kuzey Amerika, altısı Asya Pasifik, altısı Avrupa bölgesi ve dördü de diğer bölgelerden seçilir. Tüzüğe göre mütevelliler; denetçi, mali tablo hazırlayıcıları, kullanıcıları, akademisyenler ve kamu yararına çalışan görevlilerden oluşur. Müteveli heyeti IASB'nin etkinliğinin sağlanması ve finansmanının temin edilmesine ek olarak, IASB'nin bütçesini onaylama ve anayasal değişiklikler yapma görevlerini yerine getirmektedir (Uluslan, 2005: 13; Deloitte, UFRS

Cep Kitapçığı, 2008: 7). Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, Standart Yorumlama Komitesi ve Standart Danışma Kurulu'nun üyelerini atamak ve kontrol etmek de Mütevelli Heyetinin görevleri arasındadır (İbiş ve Akarçay, 2003: 7).

IASB Yönetim Kurulu 12 tam zamanlı ve 2 part-time çalışan üye olmak üzere 14 kişiden oluşmaktadır. Yönetim kurulu üyeleri, 5 yıllığına atanmaktadır ve süresi biten üyeler bir kez daha seçilebilmektedir. IASB yönetim kurulu üyeleri, standart hazırlama ve yayınlama yetkisine sahiptir. Kurul üyeliğine seçimde, finansal muhasebe ve raporlama konularında teknik yeterliliğe ve bilgiye sahip olma, küresel finansal raporlama koşullarından haberdar olma, analiz yeteneğine sahip olmakla birlikte, iletişim becerilerinin kuvvetli olması, basiretli karar verme ve meslektaşlık atmosferiyle uyumlu bir biçimde çalışma becerisi, dürüstlük, nesnellik, disiplinli olma ve IASC Vakfı'nın misyonuna ve kamu çıkarına bağlı olmak gibi özellikler ölçüt olarak değerlendirilmektedir (Uluslan, 2005: 13; Uysal, 2006: 99-100).

Kurumların ve bireylerin katılımını sağlayarak uluslararası finansal raporlama yararına bir tartışma toplantısı düzenlemek Standart Danışma Komitesi'nin (SAC) görevidir. SAC'ın teknik gündemine katılan kurul üyelerine danışmanlık yapmak ise bu komitenin esas amacını oluşturmaktadır. SAC, farklı coğrafyaları temsil eden ve çeşitli mesleki deneyimlere sahip mevcut durumda 40 olmak üzere, 30 ya da daha fazla üyeden oluşmaktadır (Uluslan, 2005: 13; Uysal, 2006: 100).

Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi (IFRIC) ise, UMS ve UFRS'lerin uygulanmasına yönelik olarak bu standartlara açıklık getirmeye ve detaylandırmaya yönelik açıklamaların yapılmasını sağlamakla; ayrıca özel olarak değinilmeyen konularda rehberlik etmekle sorumludur. 12 üyeden oluşan IFRIC'in

başkanı da mütevelli heyeti tarafından atanmaktadır (Uluslan, 2005: 13 ve Uysal, 2006: 100).

Uluslararası alanda kabul görmüş muhasebe standartlarını üretmek IASB'nin amacıdır. IASB, Uluslararası Muhasebe Standartları'nın bazılarında değişiklikler ve düzenlemeler yapmakta, bazı UMS'leri UFRS olarak adlandırılan Uluslararası Muhasebe Standartları ile değiştirmekte ve yeni standartlar hazırlamaktadır. Bununla birlikte IASB'nin amaçları arasında, finansal tablolarda, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgiyi sağlayan, tek ve yüksek kalitede, anlaşılabilir ve uygulanabilir, küresel muhasebe standartları geliştirmek ve ulusal muhasebe standardı belirleyicileri ile birlikte çalışarak, dünya genelinde muhasebe standartlarını birbirine yakınlaştırmak da vardır. IASB, finansal raporlama standartlarını, dünyada aktif olarak uygulanabilecek nitelikte, basit ve anlaşılabilir olarak hazırlamaktadır. Ayrıca, ortaya çıkan uygulama sorunları neticesinde güncelleme ihtiyacı gerektiğinde, standartlarda gerekli görülen değişiklikleri yapması da IASB'nin en önemli görevlerinden biridir (TMSK Faaliyet Raporu, 2007: 23).

IASB'nin görevlerini şu şekilde sıralayabiliriz (TMSK Faaliyet Raporu, 2007: 24).

- Kaliteli, şeffaf ve anlaşılır uluslararası muhasebe standartları geliştirmek,
- Ulusal muhasebe standartlarını ve uluslararası muhasebe standartlarını birbirine yaklaştırmak,
- Taslakları (Exposure Draft) çıkartmak ve geliştirmek,
- Standart Yorumlama Komitesi (IFRIC) tarafından oluşturulan yorumları onaylamak,

- Oluşturulmakta olan bir standartla ilgili ulusal standartları ve uygulamaları gözden geçirmek,
- Büyük projelerde görüş almak üzere uzmanlardan oluşan komiteler kurmak,
- Büyük projelere, önceliği olan işlere ve gündeme ilişkin Standart Danışma Konseyi'ne (SAC) danışmak,
- Her bir proje için şart olmamakla beraber, standartlar oluşturulmadan önce, standardın her çevrede uygulanabilir ve işleyebilir olduğundan emin olmak için hem gelişmiş ülkelerde hem de gelişmekte olan pazarlarda saha analizi (field test) yapmak.

2.6. KOBİ'LERE YÖNELİK FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI

KOBİ'ler gerek kendi yapılarından gerekse faaliyette buldukları ülke ekonomilerindeki farklılıklardan dolayı her ülkede farklı özellikler taşımaktadırlar. Bunun sonucunda da KOBİ'ler için, bütün ekonomilerin temel dinamiğini oluşturmalarına rağmen Dünya üzerinde genel kabul görmüş bir KOBİ tanımı yapılamamıştır (Soydal, 2006: 540). KOBİ tanımı, ülkeden ülkeye hatta o ülkenin çeşitli kurumları arasında bile değişmektedir. KOBİ tanımlamalarında her ülkenin ekonomik özellikleri itibarıyla belirlenmiş değişik ölçütler kullanılmaktadır (Korkmaz, Temel ve Birkan, 2007: 100). Çalışan sayısı, ölçme ve karşılaştırma kolaylığı açısından KOBİ'lerin tanımlanmasında en fazla kullanılan ölçüt olmaktadır (Atılğan, 2006: 151).

Avrupa Birliği'nde (AB) yeni KOBİ tanımı 01 Ocak 2005 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Burada KOBİ'ler, çalışan sayısı ile yıllık ciroları veya bilançolarına göre tanımlanmaktadır. Tüm üye ülkeler ve aday ülkelerin KOBİ tanımlarını değişen yeni

AB tanımına uyumlaştırmaları gerekmektedir (DPT, KOBİ Stratejisi ve Eylem Planı, 2007: 20).

AB'ye adaylık süreci içerisinde olan Türkiye'de de KOBİ'lere ilişkin tüm uygulamalarda AB'ye uyumlu bir tanımın kullanılması amacıyla, gerekli yasal düzenlemenin gerçekleştirilmesine yönelik olarak birtakım çalışmalar, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından yürütülmüş ve 16 Nisan 2005 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren '5331 sayılı Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanuna Bir Ek Madde Eklenmesine İlişkin Kanun' çerçevesinde tanımın belirlenmesine yönelik hukuki altyapı oluşturulmuştur. Bu kanuna istinaden yürütülen "KOBİ Tanımı" uyum çalışmaları çerçevesinde hazırlanan "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik", 2005/9617 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ekinde 18 Kasım 2005 ve 25997 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış ve 18 Mayıs 2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Hem AB hem de Türkiye'de ki yeni KOBİ tanımlaması Tablo 2.1.'de yer almaktadır (DPT, KOBİ Stratejisi ve Eylem Planı, 2007: 21-22).

Tablo 2.1. AB KOBİ Tanımı ve Türkiye'deki Yeni KOBİ Tanımı (Tüm Sektörler İtibariyle)

	Tanım Kriteri	Mikro İşletme	Küçük İşletmeler	Orta Ölçekli İşletmeler
AB	Çalışan Sayısı	≤10	≤50	≤250
	Yıllık Net Satış Hasılatı	≤2 Milyon Avro	≤10 Milyon Avro	≤50 Milyon Avro
	Yıllık Mali Bilançosu	≤2 Milyon Avro	≤10 Milyon Avro	≤43 Milyon Avro
TÜRKİYE	Çalışan Sayısı	0-9	10-49	50-249
	Yıllık Net Satış Hasılatı	≤1 Milyon YTL (606,000 Avro)	≤5 Milyon YTL (3 Milyon Avro)	≤25 Milyon YTL (15.15 Milyon Avro)
	Yıllık Mali Bilançosu	≤1 Milyon YTL (606,000 Avro)	≤5 Milyon YTL (3 Milyon Avro)	≤25 Milyon YTL (15.15 Milyon Avro)

Banka ve finans kuruluşlarının KOBİ'lere ulusal sınırların ötesinde kredi vermesi, KOBİ'lerin farklı ülkelerdeki tedarikçilerle olan ilişkileri, Basel II uzlaşısının da etkisiyle kredi derecelendirme kuruluşlarının şeffaf finansal tablolara gereksinim duymaları ve KOBİ'lerin yurtdışındaki müşterileri gibi faktörler KOBİ'ler için, ülkelerle sınırlı olmayan anlaşılabilir finansal tablolara gereksinim duyulduğunu göstermektedir (Demir, 2007: 45).

UMSK, UFRS'nin tam set uygulanmasının çok karmaşık olması ve KOBİ olarak adlandırılan işletmelere büyük maliyetler getireceği düşüncesi ile proje kapsamında KOBİ'ler için UFRS'yi hazırlama gereği duymuştur (Demir, 2007: 45). UMSK, KOBİ'ler için UFRS'yi geliştirerek KOBİ'ler için kaliteli, anlaşılabilir ve uygulanabilir küresel muhasebe standartları sağlamayı, küresel standartları kullanmak isteyen KOBİ'lerin çekmek zorunda oldukları finansal raporlama yükünü azaltmayı ve de KOBİ finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılamayı amaçlamıştır (TÜRMOB, 2007: 5). KOBİ'ler için önerilen standartların bir diğer amacı ise, esas olarak borsa şirketleri için geliştirilen tam IFRS'ye dayanan, basitleştirilmiş, kendi kendine yeten standartlar sağlamaktır (Nerudova ve Bohusova, 2008: 166).

UMSK uzun çalışmalar sonucunda Şubat 2007 tarihinde "KOBİ'ler için UFRS" taslağını yayınlamıştır. Önerilen standart UFRS'yi esas alarak KOBİ'lere ait finansal tabloları kullananların ihtiyaçlarını ve fayda-maliyet analizini dikkate alan bazı değişiklikleri içermektedir (Deloitte, KOBİ'ler için UFRS Taslağı, 2008: 2). KOBİ'ler için UFRS, tam metin UFRS'ye dayanmaktadır ve tam metin UFRS ile karşılaştırılarak %85 oranında sadeleştirilmiştir. KOBİ'ler için muhasebe standartları daha sade, basit ve kısadır (Korkmaz, Temel ve Birkan, 2007: 101-102). Tam metin UFRS yaklaşık 2400 sayfa iken KOBİ'ler için UFRS 254 sayfa ana metin, 80 sayfa uygulama kılavuzu ve 48

sayfada sonuçlar için esaslardan meydana gelmektedir. 38 bölümden oluşan taslak standartlar aşağıda Tablo 2.2.'de gösterilmektedir (Sağlam, Şengel ve Öztürk, 2008: 31-33).

Tablo 2.2. KOBİ Muhasebe Standartları Taslak Bölümleri

Bölüm	Başlık
1	Kapsam
2	Kavramlar ve Genel İlkeler
3	Mali Tabloların Sunumuna İlişkin Genel Esaslar
4	Bilanço
5	Gelir Tablosu
6	Öz kaynak Değişim Tablosu, Dağıtılmamış Karlar Tablosu
7	Nakit Akış Tablosu
8	Finansal Tablo Dipnotları
9	Konsolide Finansal Tablolar
10	Muhasebe Politikaları Tahminler ve Hatalar
11	Finansal Varlık ve Borçlar
12	Stoklar
13	İştirakler
14	Müşterek Yönetime Tabi Teşebbüsler
15	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
16	Maddi Duran Varlıklar
17	Maddi Olmayan Duran Varlıklar
18	İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye
19	Kiralama İşlemleri
20	Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
21	Öz kaynaklar
22	Hasılat
23	Devlet Teşvik ve Yardımları
24	Borçlanma Maliyetleri
25	Hisseye Dayalı İşlemler
26	Değer Düşüklüğü
27	Çalışanlara Sağlanan Faydalar
28	Ertelenen Vergiler
29	Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzenlenmesi
30	Yabancı Para İşlemlerinin Çevrilmesi
31	Bölümlere Göre Raporlama
32	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
33	İlişkili Taraf Açıklamaları
34	Hisse Başına Kazanç
35	Özellikli Sektörler
36	Satış Amaçlı Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
37	Ara Dönem Finansal Tablolar
38	İlk Uygulama

Bölüm	Başlık
	Sözlük
	Kaynak Tablosu
	Sonuçlar için Esaslar (Ayrı Kitapçık)
	Uygulama Kılavuzu: Örnek finansal tablolar ve açıklama kontrol listesi (Ayrı Kitapçık)

Kaynak: <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/DF3CB5E-7C89-4D0B-AB85->

BC099E84470F/0/SMEProposed26095.pdf 22.06.2009.

Türkiye’de ise TMSK konu ile ilgili UMSK ile paralel benzer çalışmalar başlatmıştır. KOBİ Muhasebe Standardı yayınlanabilmesi amacıyla kendi bünyesinde bir çalışma grubu oluşturmuştur ve bu çalışma grubu halen çalışmalarını uluslararası gelişmelere paralel bir şekilde devam ettirmektedir (Deloitte, KOBİ’ler için UFRS Taslağı, 2008: 3).

2.7. TÜRKİYE’DE MUHASEBE STANDARTLARI UYGULAMALARI

Bir ülkenin muhasebe sistemine, muhasebenin teorisini oluşturan unsurlar (kavramlar, ilkeler gibi) ve yasal düzenlemeler yön vermektedir. Ülke bazında ortak bir muhasebe uygulamasının tek yolu da ulusal muhasebe standartlarını oluşturmaktır (Ayboğa, 2002: 44).

Mali tablo ve muhasebe bilgilerinde uyum ve standartlaşmanın sağlanması için her ülkede ulusal muhasebe standartlarının oluşturulup, uygulanması artık bir zorunluluk olarak görülmektedir. Son yıllarda globalleşme ile birlikte, uluslararası ticaretin daha kolay yapılmaya başlanması, uluslararası düzeydeki işletmelerin çoğalması, uluslararası finansal piyasalardaki gelişmeler, serbest piyasa ekonomisine geçilmesi ve ortaya çıkan “Yeni Ekonomi” olgusu, ülkeler arasındaki muhasebe uygulamalarındaki farklılıkların ortadan kalkmasını ve şirketlerin muhasebe bilgilerinin karşılaştırılabilir nitelikte olmasını gerekli kılmıştır (Ayboğa, 2002: 49-50).

Türkiye’de muhasebe standartlarının gelişimi devlet öncülüğünde gerçekleşmiştir. Ekonomik ve siyasi açıdan ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalar ile bu ülke uygulamalarının etkileri görülmüştür. Önce Fransız mevzuatı ve yayınları daha sonra da Alman mevzuatı ve yayınları etkisi altında kalmış, 1950 yılından sonra ekonomik ve kültürel alanda ilişkilerimizin ilerlediği ABD’nin muhasebe sisteminin etkisinde kalmıştır. 1987 sonrası AB’ye tam üyelik başvurusunda bulunulması ile AB düzenlemelerinin ve son zamanlarda da Uluslararası Muhasebe Standartları’nın etkisinde kalmıştır (Başpınar, 2004: 46).

Türkiye’de muhasebe uygulamalarını daha çok Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu’ndaki hükümler yönlendirmiştir. Bu hükümlerin ihtiyaçlara cevap vermediği veya uygun bulmadığı durumlarda, yasal statüye sahip bazı kuruluşlarda kendi etki alanlarına giren işletmeler için, muhasebe uygulamalarını yönlendirici birtakım çalışmalarda bulunmuşlardır. Bu kuruluşlardan önemli olanları şunlardır:

- İktisat Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu
- Tekdüzen Muhasebe Koordinasyonu Devamlı İhtisas Komisyonu
- Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi
- Türk Bankalar Birliği
- Sermaye Piyasası Kurumu
- Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğünde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu
- Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) Koordinatörlüğünde Kurulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) (Arıkan, 1996: 62).

2.7.1. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu

Türkiye’de muhasebe mesleğinin yasal bir statüye kavuşması 1989 yılında 3568 sayılı yasanın yayımlanması ile gerçekleşmiştir. 1994 yılında uygulamaya konulan ‘Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’, muhasebe uygulamalarındaki çok sesliliği büyük ölçüde engellemiştir. Fakat bu düzenleme uluslararası arenada geçerli uygulamaları tam olarak içermediğinden, bu eksikliğin giderilmesi amacıyla, muhasebe meslek üst birliği TÜRMOB, 1994 yılında T MUDESK (Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu) yönergesini yayınlayarak T MUDESK’in oluşumunu sağlamıştır. T MUDESK’in amacı muhasebe standartlarına duyulan ihtiyacı gidermek için uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu standartlar üretmektir (Bostancı, 2002: 77). T MUDESK’in diğer önemli görevi ise meslek mensuplarının, finansal tabloların bağımsız denetiminde esas alacakları denetim standartlarını saptamaktır (<http://turmob.org.tr>, 01.07.2009). T MUDESK kurulduğu günden bugüne kadar 19 adet Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) yayımlamıştır. Fakat bu standartların yaptırım zorunluluğu olmaması dolayısıyla yeteri kadar kullanılamamıştır (Bostancı, 2002: 77).

Ülkemizde muhasebede standartlaşma eksikliğini giderecek, uluslararası alanda geçerli olacak muhasebe standartlarını üretecek ve kullanımını sağlayacak, yaptırım gücü olan devlet nezdinde ki kuruluşa olan ihtiyacın giderilmesi, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun teşkili ile amaçlanmıştır (Bostancı, 2002: 77).

2.7.2. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1’inci madde uyarınca kurulmuştur. Bununla birlikte idari ve mali özerkliği bulunmaktadır. TMSK 07.03.2002

tarihinde ilk toplantısını yaparak faaliyete geçmiş olup, buna ilişkin kararı 14.04.2002 tarih ve 24726 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. TMSK Başbakanlığın ilgili kuruluşu olmakla beraber halen Maliye Bakanlığı ile ilişkilendirilmiş bulunmaktadır (www.tmsk.org.tr, 25.05.2009).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Karar Organı; Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Yükseköğretim Kurulu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğinden birer, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nden bir yeminli mali müşavir ve bir serbest muhasebeci mali müşavir olmak üzere toplam 9 üyeden oluşmaktadır (www.tmsk.org.tr, 25.05.2009).

TMSK'nın ana amacı, denetlenmiş finansal tabloların sunumunda; finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamaktır (Seviğ, 2006: 1).

Kurul çağdaş dünya uygulamalarına entegre olabilmek ve Avrupa Birliği (AB) mevzuatıyla da uyum sağlamak amacıyla Uluslararası Muhasebe Standartlarını (UMS/UFRS) benimseme kararı almıştır (Seviğ, 2006: 1).

Türkiye Muhasebe Standartları Setini; Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun yayımladığı muhasebe standartları, finansal raporlama standartları ve yorumlar oluşturmaktadır. Bu standartlar da zaten Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) yayımlamış olduğu Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS),

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) ve Yorumlar'ın (IFRIC) birebir Türkçe'ye çevrilmiş halidir (Akdoğan, 2007: 101-102).

TMSK, IASB'nin yayımlamış olduğu IAS/IFRS setini aynen uygulama konusunda ilke kararı almış ve IASB ile yaptığı telif hakkı sözleşmesi kapsamında IAS/IFRS'lerin Türkçe çevirilerini Türk Muhasebe Standartları adı altında resmi gazetede yayımlamıştır (Akdoğan, 2007: 102).

Türkiye IAS/IFRS'yi uygulamaya koyarken yasal düzenleme yolunu seçmiş ve tam metnin çevrilmesi yolunu seçmiştir. Türkçe çevirilerde orijinal metinlerdeki paragraf numaraları ve kodları aynen kullanılmıştır (Akdoğan, 2007: 108).

TMSK, Ocak 2005'ten itibaren IAS/IFRS ile tam uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları'nı (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nı (TFRS); Mart 2007'den itibaren de TMS Yorumları'nı (TMSY) ve TFRS Yorumları'nı (TFRSY) Resmi Gazete'de yayımlamaya başlamıştır (Çiftci ve Erserim, 2008: 240). IASB'nin yayımladığı IAS/IFRS'ler ve bu standartlarla uyumlu olarak Türkiye'de TMSK tarafından yayımlanan TMS/TFRS'ler, kapsadığı konular ile birlikte Haziran 2009 itibarıyla Tablo 2.3.'de gösterilmektedir.

Tablo 2.3. Uluslararası/Türkiye Muhasebe Standartları

Uluslararası Muhasebe Standartları	Türkiye Muhasebe Standartları
IAS 1: Presentation of Financial Statements	TMS 1: Finansal Tabloların Sunuluşu
IAS 2: Inventories	TMS 2: Stoklar
IAS 7: Statement of Cash Flows	TMS 7: Nakit Akış Tabloları
IAS 8: Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors	TMS 8: Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
IAS 10: Events After the Reporting Period	TMS 10: Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
IAS 11: Construction Contracts	TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri
IAS 12: Income Taxes	TMS 12: Gelir Vergileri
IAS 14: Segment Reporting	TMS 14: Bölümlere Göre Raporlama *
IAS 16: Property, Plant and Equipment	TMS 16: Maddi Duran Varlıklar
IAS 17: Leases	TMS 17: Kiralama İşlemleri
IAS 18: Revenue	TMS 18: Hasılat
IAS 19: Employee Benefits	TMS 19: Çalışanlara Sağlanan Faydalar

Uluslararası Muhasebe Standartları	Türkiye Muhasebe Standartları
IAS 20: Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance	TMS 20: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması
IAS 21: The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	TMS 21: Kur Değişiminin Etkileri
IAS 23: Borrowing Costs	TMS 23: Borçlanma Maliyetleri
IAS 24: Related Party Disclosures	TMS 24: İlişkili Taraf Açıklamaları
IAS 26: Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans	TMS 26: Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama
IAS 27: Consolidated and Separate Financial Statements	TMS 27: Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar
IAS 28: Investments in Associates	TMS 28: İştiraklerdeki Yatırımlar
IAS 29: Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	TMS 29: Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
IAS 31: Interests in Joint Ventures	TMS 31: İş Ortaklıklarındaki Paylar
IAS 32: Financial Instruments: Presentation	TMS 32: Finansal Araçlar: Sunum
IAS 33: Earnings Per Share	TMS 33: Hisse Başına Kazanç
IAS 34: Interim Financial Reporting	TMS 34: Ara Dönem Finansal Raporlama
IAS 36: Impairment of Assets	TMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü
IAS 37: Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	TMS 37: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
IAS 38: Intangible Assets	TMS 38: Maddi Olmayan Duran Varlıklar
IAS 39: Financial Instruments: Recognition and Measurement	TMS 39: Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme
IAS 40: Investment Property	TMS 40: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
IAS 41: Agriculture	TMS 41: Tarımsal Faaliyetler
Uluslararası Finansal Raporlama Standartları	Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)
IFRS 1: First-time Adoption of International Financial Reporting Standards	TFRS 1: Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması
IFRS 2: Share-based Payment	TFRS 2: Hisse Bazlı Ödemeler
IFRS 3: Business Combinations	TFRS 3: İşletme Birleşmeleri
IFRS 4: Insurance Contracts	TFRS 4: Sigorta Sözleşmeleri
IFRS 5: Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations	TFRS 5: Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
IFRS 6: Exploration for and Evaluation of Mineral Resources	TFRS 6: Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi
IFRS 7: Financial Instruments: Disclosures	TFRS 7: Finansal Araçlar: Açıklamalar
IFRS 8: Operating Segments	TFRS 8: Faaliyet Bölümleri

* TFRS 8'in (IFRS 8) 01.01.2009 tarihinden sonra uygulamaya girmesiyle TMS 14 (IAS14), yürürlükten kalkmıştır.

Kaynak: Deloitte, Summaries of current Standards and related Interpretations, IFRSs in your pocket 2009 (<http://www.iasplus.com/dtppubs/pocket2009.pdf>), Erişim Tarihi: 15.06.2009; TMSK, Türkiye Muhasebe Standartları, <http://www.tmsk.org.tr>, Erişim Tarihi: 15.06.2009

Türkiye Muhasebe Standartları uygulamaları sürecinde bu standartların net olarak anlaşılabilmesi, standartların teknik karmaşık bilgiler içermesi standartların

uygulanmasını zorlaştıran etkenler olmuştur. Ayrıca standartları uygulayacak eğitimli personel ihtiyacıyla da karşılaşmıştır (Akdoğan, 2007: 113). Ayrıca standartların doğru bir şekilde uygulanabilmesi için muhasebe meslek mensuplarının bu konuda gereken duyarlılığı ve özeni göstermesi gerekmektedir (Gönen, Uğurluel ve Özdemir, 2009: 30).

3. BAĞIMSIZ DENETİM

Bu bölümde ise, denetim ve amacı, denetim çeşitleri, denetçi çeşitleri, genel kabul görmüş denetim standartları ve denetim teknikleri ile ilgili temel kavramlara yer verilecektir. Daha sonra da denetim süreci ve planlaması ile bağımsız dış denetim konuları incelenecektir.

3.1. DENETİM KAVRAMI ve AMACI

Günümüzde ekonomik etkinliklerin hızla değişip, gelişmesi ile ekonomik etkinlikler daha karmaşık bir hal almıştır. Bu karmaşık ekonomik etkinliklerin yerine getirilmesi de gitgide zorlaşmaktadır. Böyle bir ortamda da iş çevrelerinin denetime duydukları ihtiyaç günden güne artmakta ve denetim hem toplumda hem de iş çevrelerinde çok önemli bir husus olarak görülmektedir (Güredin, 2007: 3).

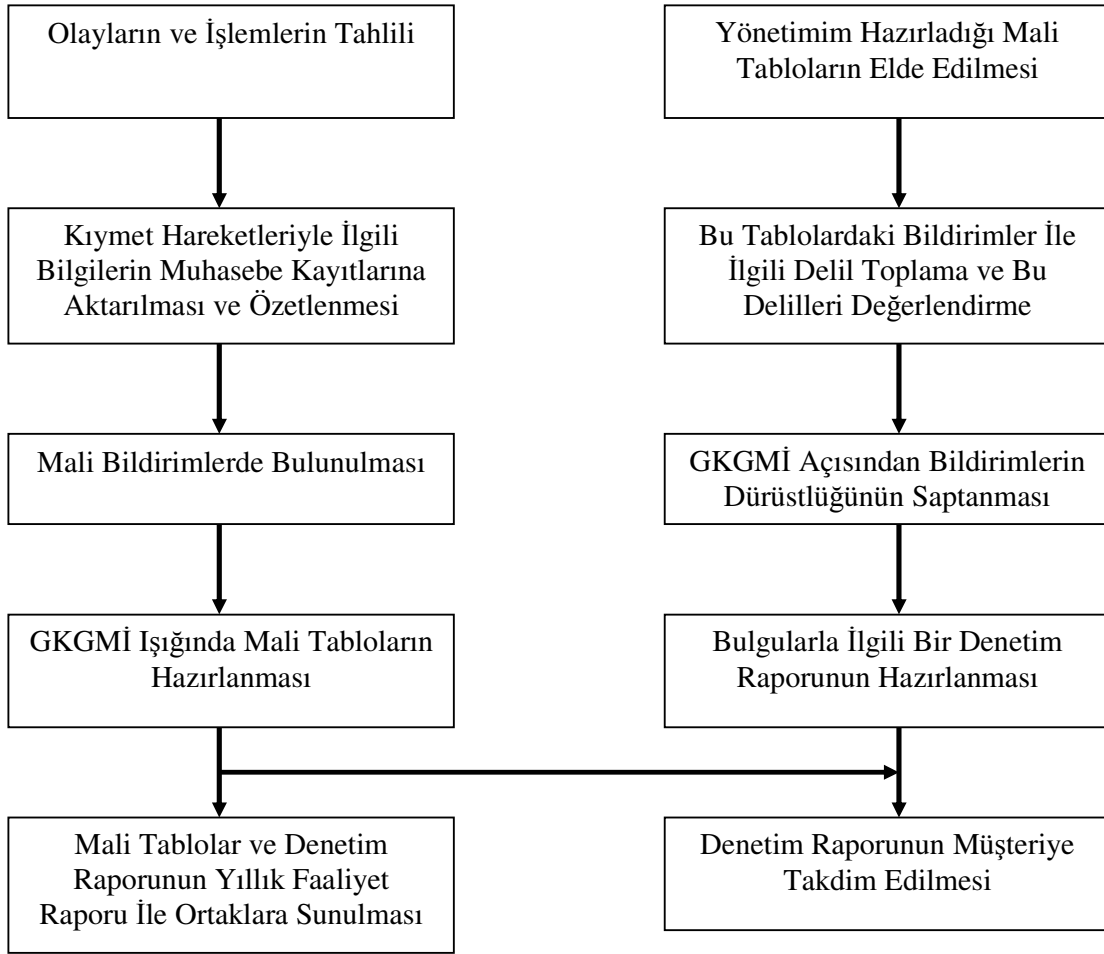
İşletmeler tarafından söz konusu işletme ile ilgili çıkar gruplarına açıklanan bilgilerin güvenilir olup olmadığının araştırılması son derece önemli bir husustur. Özellikle karar aşamasında alınacak karar işlemi için bütünlüğü, doğruluğu ve tarafsızlığı doğrulanmış güvenilir bilgi çok önemlidir. Toplumların giderek büyümesi, ekonomik hayatın da giderek karmaşıklaşması güvenilir bilgiye olan ihtiyacı artırmakta; bununla birlikte kullanıcıya gelen bilgilerin güvenilirlik derecesini azaltmaktadır (Aksoy 2006: 45). Açıklanan bilgi ve iddiaların doğruluk ve güvenilirliklerinin saptanabilmesi için ayrıca bir inceleme yapılması gerekmektedir (Güredin, 2007: 3).

Kurum ve kuruluşlarda çalışan en alt kademedeki personelden en üst kademedeki personele kadar bu kişilerin bilgi ve beceri düzeyine bağlı olarak veya dikkatsizlik, ihmal, kasıt, savsaklama vb. gibi elde olan veya olmayan çeşitli nedenlerle üretilen bilgilerde hata, yanlışlık ve usulsüzlüklerin olma ihtimali ile karar alıcılar yeterince güvenilir olmayan açıklanmış bu bilgilere yönelik olarak çeşitli önlemler

almak zorunda kalmaktadırlar. Bilgilerin güvenilirliğine ilişkin olarak kullanılan en genel yöntem, söz konusu bilgilerin bağımsız, tarafsız, objektif ve yeterli mesleki tecrübeye sahip kişi veya kişiler tarafından belli standartlar dahilinde denetlenerek doğruluğunun teyit edilmesi ile gerçekleşen denetim faaliyetidir (Aksoy, 2006: 46).

Denetim iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların, önceden saptanmış kriterlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgili kişi ve kuruluşlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir (Ünlü, 1997: 1).

Muhasebe ve denetim arasındaki ilişkiye bakacak olursak; mali tabloların hazırlandığı muhasebe sürecinin amaçları ve yöntemleri ile bu tabloların güvenilirliklerinin araştırıldığı denetim sürecinin aşamaları ve yöntemleri kendi aralarında önemli farklılıklar içerir. Muhasebe, denetlemenin temel dayanağı iken; denetleme, muhasebenin yasalara, kurallara, standartlara, ilkelere ve yöntemlere uygun olup olmadığının saptanmasıdır. Denetim ve muhasebe arasındaki bu ilişki aşağıdaki şekil 3.1.'de gösterilmektedir (Erdoğan, 2002: 54-55).



Şekil 3.1. Denetim ve Muhasebe Arasındaki İlişki

3.2. DENETİM ÇEŞİTLERİ

Denetim çeşitleri, amacına göre, yapılış nedenine göre ve denetçinin statüsüne göre olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

3.2.1. Amacına Göre Denetim Çeşitleri

Amacına göre denetim, bir şirkete ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütler baz alınıp geçen döneme ait bilgilerle karşılaştırılmasının yapılarak, şirket hakkında belli bir fikre ulaşmak için uygulanmaktadır. Amacına göre denetim dört başlık altında ayrılabilir (Aksoy, 2006: 64):

- Mali tablolara yönelik denetim
- Uygunluk denetimi
- Faaliyet Denetimi
- Özel amaçlı denetim

3.2.1.1. Mali Tablolara Yönelik Denetim

Mali tabloların denetimi, bir işletmenin finansal tablolarının belirtilen kriterlere uygun olup olmadığını belirlemek için yürütülür (Arens ve Loebbecke, 1997: 4). Mali tabloların denetiminde amaç, bir işletmenin mali tablolarının önceden belirlenmiş kriterlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda incelemeler yapılarak bir görüş belirlemektir (Kepekçi, 2004: 3).

Bu tür denetim, genel amaçlı bir denetimdir. Denetimin gerçekleşmesi ile kullanıcıların önemli bir kısmının gereksinimleri karşılanmış olacağından bütün ülkelerde bağımsız denetçilerin çok üzerinde durdukları bir denetim türüdür. Bağımsız denetçiler ve kamu denetçileri tarafından yürütülen bu denetimin konusunu, ortaklara veya kamu kurum ve kuruluşlarına ve yetkili makamlara (vergi dairesi, SPK, İMKB, Hazine, Maliye vb.) verilen mali tablolar oluşturur (Aksoy, 2006: 64).

3.2.1.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetiminin amacı, belirli bir kişi veya kuruluşun işletme yönetimi veya düzenleyici kuruluş gibi bir otorite tarafından belirlenen kural ve prosedürlere uygun hareket edilip edilmediğini belirlemektir (Porter, Simon ve Hatherly, 2003: 6).

Şirketler, belli bir otorite tarafından veya kendi konuları dahilinde tepe yöneticiler tarafından konulmuş kurallara uyulup uyulmadığını, iç denetçileri aracılığıyla inceleme yoluna giderler. İşletmenin finansal işlemleri ile faaliyetleri denetimin konusunu teşkil etmektedir (Aksoy, 2006: 65).

Uygunluk denetiminde ulaşılan sonuçlar geniş bir kitleden ziyade işletme içindeki yetkili kişilere raporlanır. Bu yetkili kişileri de genellikle işletmedeki tepe yeticileri oluşturur. Bu açıdan uygunluk denetimiyle en fazla ilgilenen taraf işletme yenetimidir. Uygunluk denetimini daha çok işletmedeki denetçiler yürütür. Fakat bağımsız denetçiye başvurulabilecek hallerde olabilir (Güredin, 2007: 17).

3.2.1.3. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi bir örgütün faaliyetlerinin verimliliği ve etkinliğini ölçmek amacıyla bu faaliyetlerle ilgili usul ve yöntemlerin uygulanışının gözden geçirilerek incelenmesini kapsar. Faaliyet denetiminde denetçiler yaptıkları gözlemlerde tarafsız olmalı ve belirli faaliyetlerin analizini ayrıntılı bir Şekilde yapmalıdırlar. Faaliyet denetiminde, faaliyet sonuçları verimlilik standartlarıyla karşılaştırdıktan sonra, örgütün önceden belirlemiş olduğu amaç ve hedeflere ne derecede ulaştığına bakılır (Kepekçi, 2004: 3-4). Faaliyet denetiminin sonunda, normalde olması gereken faaliyetlere ulaşmak için yönetime tavsiyelerde bulunulur (Arens ve Loebbecke, 1997: 4).

Faaliyet denetiminde denetçi mevcut durumun doğrudan raporlanmasını değil, mevcut durumun iyileştirilmesi ile ilgili öneri ve tavsiyelerini belirttiğinden faaliyet denetimi yönetim danışmanlığı gibi nitelendirilmektedir. Bununla beraber faaliyet denetimi genellikle i denetçiler ve devlete bağlı kamu denetçileri tarafından yürütülmektedir (Güredin, 2007: 17).

3.2.1.4. Özel Amaçlı Denetimler

Özel amaçlı denetim türünde amaç, herhangi bir konuda işletme yönetimine bilgi sağlamaktır. Özel amaçlı denetimlerde problem ya da denetim konusu önceden belli olduğundan, genel ve karma hipotezler açık bir Şekilde belirtilir. Bu hipotezlere

dayanarak ilgili sonuca ulaşılır ve bu sonuçların geliştirilmesi sağlanır (Dalak, 2000: 69). Özel amaçlı denetim türleri olarak şunları belirtebiliriz (Gürbüz, 1995: 14).

- Bir işletmeye ortak olmadan önce yaptırılan incelemeler,
- Satın alma, devir veya birleşmelerden önce yapılan incelemeler.
- Kredi işlemlerinden önce yapılan incelemeler,
- Hisse senedi ve tahvillere yatırım yapmadan önce yapılan incelemeler,
- Ortaya çıkarılan bir yolsuzluğun ve ihmalin araştırılması,
- Vergiye yönelik yapılan teftiş ve incelemeler,
- Kamusal kurum ve kuruluşlarca teftiş ve incelemeler,
- Mahkemeler tarafından yapılan özel nitelikteki incelemeler,

Özel amaçlı denetim çalışmalarının sonunda, görevi veren karar birimine ihtiyaç duyduğu bilgiler ve karar vermesine yardımcı olacak öneriler rapor şeklinde verilir (Aksoy, 2006: 67).

3.2.2. Yapılış Nedenine Göre Denetim

Yapılma nedenine göre denetim türü yasal denetim ve isteğe bağlı denetim olmak üzere ikiye ayrılır.

3.2.2.1. Yasal Denetim

Yasal hükümler gereğince yapılması zorunlu olan denetim çalışmalarına yasal denetim denir (Dalak, 2000: 69). Bu denetim türünde kanun, yönetmelik ve genelgelere göre denetim çalışmalarının nasıl, ne zaman ve kim tarafından yürütüleceği belirlenir.

Üzerinde en fazla durulan yasal denetim türü anonim şirketlere ait mali tabloların denetlenmesi olmakla beraber daha çok denetim mesleğinin gelişmiş olduğu ülkelerde görülür (Aksoy, 2006: 67).

3.2.2.2. İsteğe Bağlı Denetim

Yasal bir zorunluluğun olmadığı, işletmeyle ilgili çeşitli çıkar gruplarının isteği üzerine yapılan denetim çalışmalarına isteğe bağlı denetim denir. Burada işletme ile ilgili olan çıkar grupları; yöneticiler, yatırımcılar, kredi kurumları, işçi ve işçi kuruluşları, devlet ve mali analistler vb. ilgili kimselerdir (Dalak, 2000: 69). Bu tür denetim çalışmalarının sınırları denetimin yapılmasını isteyenler tarafından belirlenir. Bununla birlikte yasal denetimle isteğe bağlı denetim arasında uygulama yönünden büyük bir fark yoktur (Aksoy, 2006: 67).

3.2.3. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim

Denetçinin statüsüne göre denetim; bağımsız dış denetim, iç denetim ve kamusal denetim olmak üzere üçe ayrılır.

3.2.3.1. Bağımsız Dış Denetim

Bağımsız denetim müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan ve tek başına çalışan uzman kimseler ile bir denetim işletmesinde çalışan kimselerce yapılan denetime denmektedir. Bağımsız dış denetimde daha ziyade mali tabloların denetimi yapılır. Bağımsız denetim dış denetçiler tarafından yapılır (Aksoy, 2006: 68). Denetçiler denetimi yapılan şirketler tarafından seçilerek görevlendirilirler. Denetçi olabilmek için bir takım mesleki unvanlara sahip olmak gerekir. Ülkemizde bu unvanlar Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM) olarak belirlenmiştir (Kardeş-Selimoğlu ve Göktepe, 2007: 21).

SPK ise bağımsız denetimi; *“işletmelerin yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, bu tablo ve bilgiler için belirlenen kriterlere (örneğin, halka açık şirket finansal tabloları için Kurulca belirlenmiş veya kabul edilmiş finansal raporlama standartlarına) uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli*

ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, genel kabul görmüş bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması” şeklinde tanımlamıştır (www.spk.gov.tr, 20.06.2009).

3.2.3.2. İç Denetim

İç denetim, işletme faaliyetlerinin, işletme plan ve politikaları doğrultusunda denetlenmesini sağlar. Sadece üst yönetime bağımlı bir denetim çeşidi olan iç denetim, işletmenin kendi personeli tarafından yürütülür (Dalak, 2000: 70). İç denetimin amacı, işletme varlıklarının çeşitli zararlara karşı korunup korunmadığını, faaliyetlerin belirlenmiş politikalara uyumlu bir şekilde yürütülüp yürütülmediğini araştırmaktır (Güredin, 2007: 20). İç denetimin kapsamında hem finansal nitelikteki işlemler, hem de finansal nitelikte olmayan işlemler vardır (Kepekçi, 2004: 4).

İç denetim fonksiyonu organizasyonun eğilimlerine dikkat eden ve organizasyondaki işlemlerin etkinliği ve verimliliği üzerine katma değer yaratan bir faaliyet olarak görülmektedir (Memiş, 2007: 461). Bununla beraber iç denetimden, ileriye dönük öngörülerıyla risklerin yanı sıra fırsatları da ortaya koyması beklenmektedir (Memiş, 2008: 79). İç denetim maliyet düşürücü, yenilik (inovasyon) getirici, sistemleri sorgulayıcı, iş ve hizmetlerin kalitesini iyileştirici, eğitici, etkinlik ve verimliliği artırıcı olmalıdır (Aksoy, 2006: 70).

3.2.3.3. Kamusal Denetim

Devlete bağlı denetçiler tarafından, kamu kurumlarının veya özel sektöre ait kurumların kanunlara, yönetmeliklere, politika ve yordamlara uygunluğunun saptanması amacıyla yapılan denetimdir (Çömlekçi vd., 2004: 9). Kamu kuruluşları kamu

denetiminin sağlanması ve kamu haklarının korunması amacıyla bu denetimi kendi denetim elemanlarına yaptırmaktadırlar (Dalak, 2000: 70).

3.3. DENETÇİNİN TANIMI ve ÇEŞİTLERİ

Denetçi, denetim faaliyetini yürüten, mesleki bilgi ve deneyime sahip olan, aynı zamanda bağımsız davranabilen ve yüksek ahlaki nitelikleri taşıyan uzman bir kişidir (Ünlü, 1997: 2). Denetçiler, bağımsız denetçiler, iç denetçiler ve kamu denetçileri olmak üzere üç gruba ayrılır.

3.3.1. Bağımsız Denetçiler

Bağımsız denetçiler alıcılarına profesyonel denetim hizmeti sunan ve tek başına çalışan uzman kişiler ile bir denetim şirketinde görevli kişilerdir. Bağımsız denetçilerin müşterileri arasında kar amaçlı işletmeler, kar amaçsız işletmeler, resmi kuruluşlar ve kişiler yer almaktadır (Aksoy, 2006: 72; Güredin, 2007: 19).

Bağımsız denetçiler tıpkı avukatlar, doktorlar gibi serbest meslek faaliyeti sürdüren kişiler olup bir ücret karşılığında işlerini yaparlar. Fakat bağımsız denetçilerin, denetlenen işletme ile arasında işçi-işveren ilişkisi kesinlikle yoktur. Denetçiler bağımsız olarak faaliyetlerini sürdürürler (Aksoy, 2006: 72; Güredin, 2007: 19).

3.3.2. İç Denetçiler

İç denetçiler özel veya kamu kuruluşlarında, o kuruluşun bir elemanı olarak ücretli bir şekilde çalışan denetim uzmanlarıdır. İç denetçiler uygunluk ve faaliyet denetimi yapmakla yükümlüdürler ve yaptıkları denetimlerin sonucunu şirket yönetim kuruluna veya üst yönetime rapor şeklinde sunarlar (Çömlekçi vd., 2004: 8-9).

İç denetçi, mesleki bilgi ve tecrübesi ile birlikte; iş ahlakı, dürüstlük, sır saklama, nezaket, metotlu çalışma, sabırlı olma, kişilerle iyi ilişki kurma, düzgün

konuşma ve ikna kabiliyeti gibi bazı ahlaki ve kişisel niteliklere de sahip olmalıdır (Ünlü, 1997: 2).

3.3.3. Kamu Denetçileri

Ücretleri devlet tarafından ödenen; kamu örgütlerinin yanında özel kesimdeki kuruluşların da faaliyetlerini özellikle vergi ve diğer konularda, şirket hesaplarının doğruluğunun ve kanunlara uygunluğunun denetimini yapan denetçilerdir (Aksoy, 2006: 73).

Devlet kurum ve kuruluşlarında faaliyet denetimi ve uygunluk denetimi, özel sektör kuruluşlarında ise vergi denetimi kamu denetçileri tarafından yapılabilir (Çömlekçi vd., 2004: 8-9).

3.4. GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI

Denetim standartları denetçiye mesleki sorumluluğunu yerine getirmesinde yardımcı olan, ona denetim faaliyetlerinde yol gösteren genel ilkelerdir. Yürütülen denetimin uygunluğu ve geçerliliği, denetçinin bu ilkelere tam manasıyla uymasına bağlıdır. Meslek örgütlerince kabul edilen ve denetçilerin uymak zorunda oldukları bu standartlara “genel kabul görmüş denetim standartları” denilmektedir. İlk kez Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Kurumu (AICPA) tarafından 1947 yılında kabul edilen bu standartlar birçok ülke tarafından benimsenmiş ve çok az değişikliğe uğrayarak günümüze kadar gelmiştir. AICPA tarafından kabul edilen genel kabul görmüş denetim standartları on standarttan oluşmakta, genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartları olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır (Güredin, 2007: 39-43; Kepekçi, 2004: 16-17).

3.4.1. Genel Standartlar

Genel standartlar, denetim faaliyetinin kaliteli bir şekilde gerçekleştiğinden emin olmak için denetçinin sahip olması gereken özellikleri ve alınması gereken önlemleri konu edinmektedir. Genel standartlar mesleki eğitim ve deneyim, bağımsızlık ve tarafsızlık, mesleki özen ve dikkat şeklinde üç başlık altında toplanmıştır (Çömlekçi vd., 2004: 8-9).

3.4.1.1. Mesleki Eğitim ve Deneyim

Bu standarda göre denetim faaliyeti yeterli eğitimi almış, mesleki ehliyete sahip, yeterliliği kanıtlanmış uzman kişi veya kişilerce yapılmalıdır. Denetçi olacak kişilerin çok geniş bir teorik eğitim almalarının yanı sıra bu bilgilerini uygulama ile pekiştirmek için bir uzman denetçinin yanında belirli bir süre iş başında eğitim almaları gerekir. Ancak bu noktadan sonra yeterlik sınavına girmelidir. Uzman denetçilik yetkisini aldıktan sonra da kendisini sürekli yenileyip mesleki yeterliliğini korumalıdır (Sevim, Çetinoğlu ve Yılmaz, 2006: 47-48).

3.4.1.2. Bağımsızlık ve Tarafsızlık

İkinci genel standart denetçilerin bağımsız düşünme mantığı ile hareket etmelerini öngörmektedir. Tarafsız ve dürüst davranma olarak nitelendirilen bağımsızlık denetçilerde mutlaka olması gereken bir niteliktir (Güredin, 2007: 44).

Finansal tabloları kullananlar denetçinin bağımsızlığını şüphe ile karşıladıkları durumlarda, denetçinin bildirmiş olduğu denetim görüşü onlar için hiçbir şey ifade etmeyecektir. Bunun içindir ki denetçilerin bağımsızlıklarına gölge düşürecek ilişkilerden ve davranışlardan mutlaka kaçınmaları gerekir (Güredin, 2007: 44).

3.4.1.3. Mesleki Özen ve Dikkat

Denetçi denetim sürecinin tamamında mesleki özen ve dikkati göstermelidir. Bununla birlikte denetim faaliyetinin her aşamasında, çalışma alanı standartlarına, raporlama standartlarına, yayınlanan kanun, yönetmelik ve tebliğlere eksiksiz bir biçimde uymalıdır. Denetimin güvenilirliği ve kalitesine leke düşürmemek, gerekli özen ve dikkati göstermek için bu sayılanlara mutlaka uyulmalıdır (Sevim, Çetinoğlu ve Yılmaz, 2006: 47-48).

3.4.2. Çalışma Alanı Standartları

Genel kabul görmüş denetim standartlarının ikinci grubu olan çalışma alanı standartları dış denetçinin denetim çalışmaları esnasında izleyeceği yol ve yöntemleri gösterir. Çalışma alanı standartları; denetimin planlanması ve gözetim, iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesi, yeterli sayı ve kalitede kanıt toplama şeklinde üç başlık altında toplanmıştır (Aksoy, 2006: 191).

3.4.2.1. Denetimin Planlanması ve Gözetim

Denetim planlaması yeterli sayı ve kalitede kanıt elde edebilmek, denetim maliyetlerini mantıklı bir düzeyde tutabilmek ve denetlenen işletme ile ilgili yanlış anlaşılmalara olanak vermemek için yapılmaktadır (Bozkurt, 2006: 39).

Bu denetim standardına göre denetim çalışmalarının belirli bir plan dahilinde yürütülmesi ile beraber denetim esnasında görev alan denetçi yardımcıları ile denetim de görev verilen işletme personelinin çalışmalarının ilgili gözetimi de gereklidir. Hazırlanan planlar çerçevesinde ayrıntılı bir şekilde programlar oluşturulmalı ve bu aşamada denetimde görevli olan diğer denetçi ya da yardımcılara dağıtılmalıdır (Bakır, 2003: 27).

3.4.2.2. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi

İşletmeler “İç Kontrol Yapısı” adı verilen çeşitli politika ve prosedürler oluştururken, bünyelerinde istenmeyen olayların gerçekleşmesini önleyebilmek ve güvenilir bilgi elde edebilmeyi amaçlamaktadırlar. İç kontrol yapısının kaliteli olması, bilgilerin güvenilirliğini de artırmaktadır (Bozkurt, 2006: 40).

Bu standart da, bağımsız denetçiden çalışmalarının yapısını, zamanlamasını ve kapsamını belirlemek için işletmenin iç kontrol yapısını incelemesi ve değerlendirmesini istemektedir. Denetçi, denetlediği işletmede iyi bir iç kontrol yapısına kanaat getirdiğinde, daha az kanıt toplayacak bunun sonucunda da çalışmalarının kapsamını daraltmış olacaktır (Bozkurt, 2006: 40).

3.4.2.3. Yeterli Sayı ve Kalitede Kanıt Toplama

Denetçi, işletme ile ilgilenen kişi ve kuruluşlara sağlıklı bilgiler verebilme amacına ulaşmak için çeşitli yöntemlerle bilgiler toplar ve çalışmasının sonucunda bu bilgilerden yararlanarak yorumda bulunur. Denetçi ancak yeterli, sağlıklı ve güvenilir kanıtları toplayarak işletme faaliyetleri ile ilgili doğru bilgileri elde edebilir (Bakır, 2003: 29).

Denetim kanıtları; yevmiye defteri, büyük defter, yardımcı defterler, muhasebe fişleri, hesap planı, muhasebe yönetmeliği, mizanlar gibi temel nitelikli kanıtlar ile işletme ile ilişki içinde olan fakat işletme dışındaki kişi ve kuruluşlardan elde edilen destekleyici kanıtlardan oluşur (Bakır, 2003: 29).

3.4.3. Raporlama Standartları

Finansal tabloları kullananlar açısından mesleki bir incelemenin yapılmış olduğu hususundaki tek kanıtın yayınlanan denetim raporu olması, bu raporun mesleki bir görüşle hazırlanıp, okuyuculara sunulmasını gerektirir. Genel kabul görmüş denetim

standartlarının üçüncü ve son grubu olup, denetim raporunun yapısı ve hazırlanması ile ilgili ilkeleri içeren raporlama standartları; genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk, devamlılık özelliği, açıklayıcı bilgiler, görüş bildirme şeklinde dört başlık altında toplanmıştır (Başpınar, 2005: 57).

3.4.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk

Muhasebe uygulamalarını yönlendiren tüm teamüller, kurallar ve işlemler genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin çerçevesini belirlemektedir. İşte denetçide müşteri işletmenin finansal tablolarını inceleyerek, bunların hazırlanmasında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun davranılıp davranılmadığı hususunu araştırır. Ulaşmış olduğu bulgu ve sonuçları da açık bir şekilde raporunda belirtir (Güredin, 2007: 50).

3.4.3.2. Devamlılık Özelliği

Bu standardın amacı, finansal tabloların aynı ölçüler içinde karşılaştırma olanağının olup olmadığını belirtmektir (Tenker, 1982: 203). Bu standart, işletmenin denetlendiği dönem ile bir önceki dönemin mali tablolarında yer alan bilgilerin karşılaştırılabilirliğini kontrol altına almaktadır. Denetçiler, işletmenin muhasebe politikalarında karşılaştırma yapmayı engelleyici değişikliklerin bulunup bulunmadığını raporlarında belirtmelidirler (Bozkurt, 1998: 41).

3.4.3.3. Açıklayıcı Bilgiler

İşletme ile ilgilenen kişi ve kuruluşlar, işletme faaliyetleri sonucunda oluşan bilgilere mali tablolar vasıtasıyla ulaşırlar. Böylelikle de işletme ile ilgili alacakları kararlarda bu mali tablolardaki bilgilerden faydalanırlar. Bunun içindir ki hazırlanacak mali tabloların, işletme ile ilgilenen tüm kesimlere yeterince açıklıkta bilgi verecek düzeyde hazırlanması zorunludur. Denetçiler de inceledikleri bu mali tabloların,

yeterince açıklayıcı bilgiye sahip olup olmadıklarından ve doğruluğundan sorumludurlar (Bakır, 2003: 31). Şayet denetçi açıklamaları yetersiz bulursa buna ilişkin açıklamaları raporunda belirtir (Kepekçi, 2004: 23).

3.4.3.4. Görüş Bildirme

Raporlama standartlarının dördüncüsü olan görüş bildirme, finansal tabloların bir bütün olarak ele alınarak, denetim raporunda bir denetçi görüşünün bildirilmesini veya bir denetim görüşüne varılmadığı durumlarda ise bu durumun nedenleri ile birlikte açıklanmasını öngörmektedir (Başpınar, 2005: 58). Genel kabul görmüş denetim standartları denetçiye görüş bildirme hususunda; olumlu görüş, şartlı olumlu görüş, olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınma şeklinde dört seçenek sunmaktadır. Bununla birlikte denetçiler, yaptıkları çalışmanın özelliklerini ve aldıkları sorumluluğun derecesini raporlarında belirtmelidirler (Bozkurt, 1998: 42).

3.5. DENETİM TEKNİKLERİ

Denetim prosedürleri denetçinin, denetim esnasında kanıt toplama ve değerlendirme için kullandığı, denetimde uygulanacak ve sırayla izlenecek ayrıntılı teknik denetim adımlarını gösteren yöntem, teknik ve denetim iş programının tamamıdır. Denetim teknikleri ise denetim prosedürleri içerisinde yer alan ve denetim sürecinde kanıt toplamak için kullanılan araçlardır (Aksoy, 2006: 376). Belli başlı denetim teknikleri sırayla belirtilecektir.

3.5.1. Fiziki İnceleme ve Fiziki Envanter Tekniği

Bu teknik, işletme bilançosunun aktifinde yer alan maddi varlıkların, işletmede gerçekten var olup olmadıklarının, eğer gerçekten varlar ise bu varlıkların kalitesinin ve fiziksel açıdan durumlarının tespitini mümkün kılar. Fiziki incelemede, işletmede bulunan varlıkların, kayıtlardaki miktar ve tutarlarla aynı olup olmadığı konusunda

karşılaştırmalar yapılır. Denetçiler fiziki inceleme ve gözden geçirme tekniği ile daha ziyade, kasada bulunan nakdi ve nakdi olmayan değerler, alacak senetleri, stoklar, hisse senetleri ve tahviller, makine ve teçhizat, demirbaşlar, bina ve arsalar, sigorta poliçeleri vb. gibi varlıkları denetimde kullanırlar (Aksoy, 2006: 377-378).

3.5.2. Gözlem Tekniği

Gözlem her zaman kesin ve güvenilir deliller sunmasa da denetçiye işletme faaliyetleri, işletme organizasyonu ve işletme personeli hakkında ön bilgi verir. Bazı durumlarda önemli denetim delilleri de sağlayabilir. Gözlem tekniğinde başarıya ulaşılabilmesi için denetçinin işletmenin faaliyet kolu hakkında yeterli bilgiye sahip olması gerekir (Irmak, vd. 2002: 54). Bu yöntem çok sık olarak, mal teslim, tesellüm ve sayım işlemlerinin izlenmesinde kullanılır (Aksoy, 2006: 379).

3.5.3. Doğrulama Tekniği

Doğrulama tekniği, denetlenen işletme aracılığıyla, fakat doğrudan denetçinin eline geçecek şekilde denetime tabi tutulan işletme ile ilgili herhangi bir konuda işletme dışındaki kişilerden bilgi isteme tekniğidir. İşletme dışından yapılacak doğrulama üç şekilde olur.

- **Olumlu Doğrulama:** Üçüncü kişiye denetlenen işletmenin kayıtlarında gözükten bilgi bildirilerek bunun doğru olup olmadığı sorulur. Gönderilen bilgi ister doğru ister yanlış olsun mutlaka cevap verilmesi istenir.
- **Olumsuz Doğrulama:** Üçüncü kişiden sadece gönderilen bilginin yanlış olduğu durumlarda cevap istenir. Gönderilen bilgi doğru ise cevap verilmesi istenmez.
- **Boş Bakiyeli Doğrulama:** Burada ise denetçi tarafından, doğruluğu araştırılan hesap veya bilgi hakkında üçüncü kişiye herhangi bir bakiye veya bilgi

verilmez. İlgili kişiden konu ile ilgili bildiklerini yazması istenir (Gürbüz, 1995: 103-104).

Daha ziyade denetlenen işletmenin, alacakları, borçları ve banka mevduatları ile ilgili olarak doğrulama işlemine başvurulur (<http://www.denetimnet.net> 22.06.2009).

3.5.4. Yeniden Hesaplama Tekniği

İşletmenin muhasebe sisteminde yer alan çeşitli hesaplamaların denetçi tarafından tekrar hesaplanıp doğruluğunun test edilmesi işlemidir. Muhasebe işlemleri özü itibariyle aritmetik işlemlere dayandığından, hata veya yolsuzluk olasılığı yüksektir. Bu yüzden denetçi, örnekleme yoluyla seçtiği bazı işlemleri yeniden hesaplama yoluna gitmektedir (Ataman, Hacırüstemoğlu ve Bozkurt, 2001: 47). Denetçilerin yapacağı yeniden hesaplamaların başlıcaları şunlardır (Kepekçi, 2004: 112):

- Yevmiye ve büyük defterde sayfa toplamlarının alınması,
- Amortismanların, şüpheli alacak karşılıklarının yeniden hesaplanması,
- Değer düşme karşılıklarının yeniden hesaplanması,
- Envanter listelerindeki aritmetik işlemlerin yeniden yapılması,
- Ücret bordrolarındaki aritmetik işlemlerin yeniden yapılması,
- Kar payı ve ikramiyelerin yeniden hesaplanması.

3.5.5. Göz Atma Tekniği

Göz atma tekniği, denetçinin muhasebe ortamına kabaca göz atarak olağandışı durumları ortaya çıkarma işlemidir. Denetçinin göz atma yoluyla ortaya çıkardığı durumlar daha sonra, diğer denetim işlemleri uygulanarak ayrıntılı bir şekilde incelenir. Hangi işlemleri uygulayarak hangi denetim kanıtlarını toplaması gerektiğini, dikkatli bir denetçinin yaptığı göz atma işlemi belirler (Güredin, 2007: 270-271).

3.5.6. Soruşturma Tekniği

Denetim süresince başvuru bu teknik ile denetlenen herhangi bir konuya yönelik işletme personelinden veya işletme dışındaki bağımsız kişi ve kuruluşlardan sözlü/yazılı bilgi elde edilir. Soruşturma tekniği bir program dahilinde yürütülebileceği gibi, günlük sıradan görüşme, sohbet havasında da uygulanabilir. Denetçi görüş oluştururken bu yolla elde ettiği bilgileri, diğer tekniklerle elde edilmiş destekleyici ve tamamlayıcı kanıtlarla takviye etmesi gerekir (Aksoy, 2006: 383).

3.5.7. Belgelerin İncelenmesi Tekniği

Muhasebede ve denetimde belgeler çok önemlidir. Muhasebede ki genel kurala göre belgeye dayanmadan yapılan kayıtların kabul görmesi beklenemez. İşte bu yüzden denetim çalışmalarında belgelerin incelenmesine ayrı bir özen gösterilir (Bozkurt, 2006: 69).

Belgelerin incelenmesi tekniği, bir kaydın doğru olup olmadığını anlamak amacıyla, kaydın dayanağı olan belge veya belgelerin incelenmesi işlemidir (Bozkurt, 2006: 69). Belgeler, içerikleri ve kayıtlara uygunlukları şeklinde iki açıdan incelenirler. Belgelerin incelenmesi tekniği hemen tüm hesaplarda uygulanabilir olduğundan çok önemlidir (Yavaşoğlu, 2001: 93-94).

3.5.8. Kayıt Sisteminin Yeniden İncelenmesi Tekniği

İşletme faaliyetleriyle ilgili kayıtların, örnek belgeler seçip karşılaştırılması ve doğru olup olmadığının incelenmesi esasına dayalı bir kanıt toplama tekniğidir. Belgesel türde kanıt toplama tekniği olan kayıt sisteminin yeniden incelenmesi tekniği, işletmenin muhasebe kayıtlarının doğruluk ve bütünlüğünün korunmasını sağlar (Bakır, 2003: 60). Bununla birlikte kayıt süreci içerisinde yapılabilecek hata ve düzensizlikleri ortaya çıkarır (Bozkurt, 2006: 69).

3.5.9. Olağandışı İşlemlerin Derinlemesine Araştırılması Tekniği

Bu tekniğin amacı; bir kaydın, bir hesabın veya bir tablonun ayrıntılı bir şekilde derinlemesine araştırılmasıdır. Deneyimli denetçiler, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uymayan kayıtlar, olağandan büyük ve küçük tutarlı bakiyeler, anormal dalgalanmalar gösteren hesaplar gibi kendilerini şüpheye düşürecek ve yönlendirecek işlemleri derinlemesine inceleyerek olası hata ve yolsuzlukları ortaya çıkarabilirler. Bu teknik ancak mesleğinde uzmanlaşmış denetçilerin yapabileceği bir tekniktir (Ataman, Hacırüstemoğlu ve Bozkurt, 2001: 48).

3.5.10. İlgili Hesaplar Arasında İlişki Kurma ve Karşılaştırma Tekniği

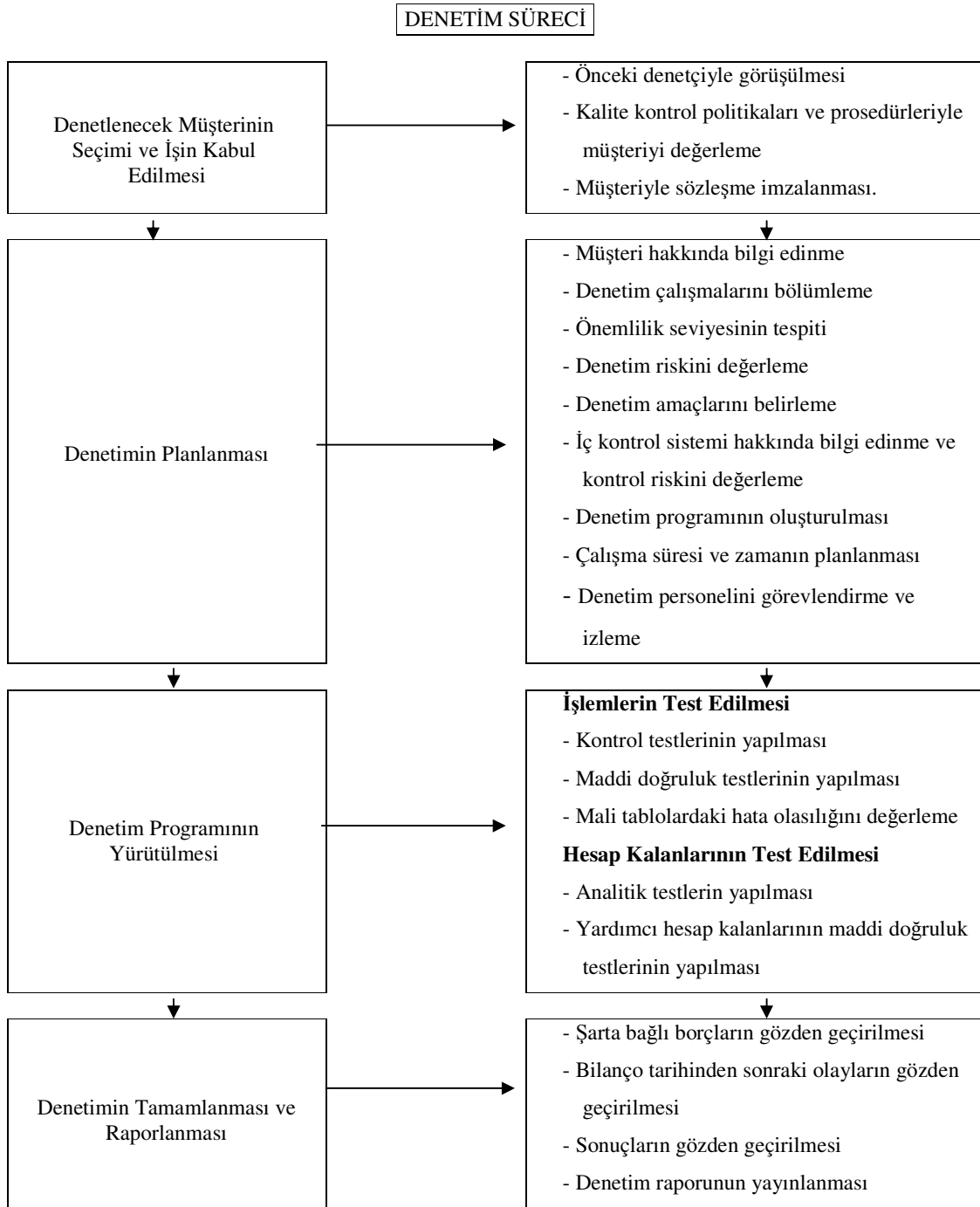
Muhasebe sisteminde aralarında ilişki olan bir takım hesaplar vardır. Denetçi, bu ilişkili hesapları inceleyerek, ilgili hesaplar arasında uygunluk olup olmadığını incelemelidir. Denetçi, ilişkili hesaplardan faydalanarak hatalı hesapları saptayabilir. Aynı şekilde işletme mali tablolarında yer alan ilişkili kalemler arasında da oranlar hesaplanarak karşılaştırmalar yapılabilir (Aksoy, 2006: 387).

3.5.11. Analitik İnceleme Prosedürleri Tekniği

İşletme kayıtları ile mali tablolardaki değerlerin karşılaştırılıp aralarındaki ilişkinin incelenmesi yönünde uygulanan bir kanıt toplama tekniğidir. Bununla birlikte birtakım oran analizlerinden de faydalanarak bunlar arasında ki ilişkinin anlamlı olup olmadığı belirlenmeye çalışılır (Bakır, 2003: 60). Ayrıca ulaşılan sonuçlar, sektör ortalamaları ve işletmenin önceki dönem sonuçları ile karşılaştırılarak yorumlanır. Bu teknik, işletmenin verimliliği, üretimi, tüketimi, kapasite kullanımı, hesapları ve bir bütün olarak mali tablolar arasındaki tutarsızlıkların tespit edilmesinde denetçiye fayda sağlar (Irmak, vd. 2002: 63).

3.6. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ VE PLANLAMASI

Bir işletmenin bağımsız dış denetim faaliyeti birbirini zincirleme izleyen bir takım aşamalardan oluşur. Bu faaliyetler doğrudan kanıt toplama aşamasından değil, müşteri seçimi ve denetim işinin kabulü ile başlar, denetim çalışmalarının yürütülmesi ve denetim faaliyetlerinin tamamlanması ile devam eder nihayetinde denetim görüşünün raporlanması ile sona erer (Aksoy, 2006: 241; Ay, 2007: 274). Denetim süreci aşağıdaki Şekil 3.2' de gösterilmiştir (Kepekçi, 2004: 32).



Şekil 3.2. Denetim Süreci

3.6.1. Müşteri Seçimi ve İşin Alınması

Denetim çalışmalarına başlanabilmesi için önce denetlenecek kuruluşun belirlenmesi gerekir (Kenger, 2001: 38). Öncelikle müşteri işletmeler mevcut denetim firmaları içerisinde denetimi yaptırmak istedikleri firmaya denetim talebinde bulunurlar. Kendisine denetim talebinde bulunulan denetim firmaları da, birtakım değerlendirmelerde bulunarak denetim işlemini üstlenip üstlenmeyecekleri konusunda karar verirler. Bu değerlendirmeyi yaparken de işletmenin daha önce ilişkide bulunduğu bankaları, müşterileri, muhasebecileri ve avukatlarıyla görüşüp işletme hakkında bilgi toplayabilirler. Bir diğer önemli bilgi kaynağı ise geçmiş denetçidir. Bu sayede işletmenin neden denetçi değişikliğine gittiğini ve işletmenin denetime bakış açısını öğrenebilirler (Çömlekçi vd., 2004: 70-71).

Bu araştırmalardan sonra denetim firması, işletmenin üst yönetimi ve kilit yöneticileri ile görüşmeler yapıp, bir takım araştırmalarda bulunduktan sonra yönetime güvенеbileceğine kanaat getirirse, denetim işini kabul eder. Bu durum da, taraflar arasında düzenlenen bir anlaşma mektubu ile resmi bir hal alır. Bu anlaşma mektubu, denetimin başlangıç ve bitiş tarihi, denetimin kapsamı, varsa sınırlamalar, denetim raporunun teslim tarihi, denetim ücreti ve denetimle ilgili işletmenin ve denetim firmasının sorumluluklarının sınırlarını içerir (Çömlekçi vd., 2004: 71).

3.6.2. Denetimin Planlanması

Denetim anlaşması yapıldıktan sonra gelen aşama denetimle ilgili planın hazırlanmasıdır (Bakır, 2003: 41). Denetim planlaması, denetim görüşüne ulaşmada denetçilerin faaliyetleri nasıl yürütecekleri konusundaki davranış düzenini ifade eder. Denetim planının amacı, denetim konusunu denetim alanlarına ayırmak, denetçileri bu alanlara dağıtarak görevlendirmek, her bir denetim alanında uygulanması öngörülen

denetim yöntem ve işlemlerini belirlemek ve denetim faaliyetini zamanlamaktır. Denetim planı denetim esnasında ortaya çıkabilecek yeni durumlara uyabilme açısından esnek olmalıdır. Denetim çalışmaları hazırlanırken müşteri işletmenin özellikleri dikkate alınmalı ve yeterli bilgi toplanmalıdır (Güredin, 2007: 184).

Mali tablolar hakkında tam bir sonuca ulaşabilmek için denetçi, mali tabloları bölüp denetim ekibindeki farklı personele farklı görevler vererek, her birimin birbirinden farklı olarak denetlenmesini yürütebilir. Bununla birlikte denetçi mali tablolarda önemli yanlışlıkların olup olmadığını araştırmalıdır (Kepekçi, 2004: 42-44).

Denetçilerden, önemli hataları ortaya çıkaramama diye adlandırabileceğimiz denetim riskini en aza indirmeleri beklenmektedir. Denetçiler katlanacakları riski, denetim prosedürlerinin yapısını, zamanını ve kapsamını doğrudan etkileyeceği için bu aşamada belirlemek durumundadırlar (Ataman, Hacırüstemoğlu ve Bozkurt, 2001: 58-59). Bununla birlikte denetçiler denetim görevi için ayrıntılı bir denetim programı oluşturmalıdırlar. İyi bir şekilde oluşturulan denetim programı, yapılacak denetim işinin çerçevesini belirler ve işin nasıl tamamlanacağına ilişkin yol gösterir, denetimin koordine edilmesine, gözetimine ve kontrolüne temel oluşturur. Aynı zamanda yapılan iş içinde bir kanıt oluşturur (Güredin, 2007: 191).

3.6.3. Denetim Programının Yürütülmesi

Denetim konusu sahalarına ayrılıp, her bir denetim sahasına uygulanacak denetim yöntem ve işlemleri kararlaştırılıp denetim planlaması tamamlandıktan sonra sıra denetim kanıtlarının toplanmasına gelir. Denetçi belirli tekniklerle denetim kanıtlarını toplar ve topladığı bu kanıtları değerlendirir (Güredin, 2007: 191).

Denetim programının yürütülmesi safhası denetim çalışmasının yapıldığı denetim kanıtlarının toplanarak değerlendirildiği safhadır (Güredin, 2007: 191). Bu

safhada önce işletmenin iç kontrol sisteminin incelenmesi ve etkinlik açısından değerlemesinin yapılması gerekmektedir. Öyle ki denetim çalışmalarının planlandığı şekilde yapılması bakımından iç kontrol sisteminin incelenmesi (uygunluk denetimi) çok önemlidir. İşletmede etkin bir iç kontrol sisteminin olması da denetçinin denetim çalışmalarını planladığı gibi etkili bir şekilde yürütmesini mümkün kılacaktır. İç kontrol sistemine ilişkin gerekli uygunluk denetimi yapıldıktan sonra işletmenin mali tablolarında yer alan bilgilerin doğruluğunu test etmeye yönelik bir takım denetim tekniklerinin uygulanarak kanıtların toplandığı maddi denetim aşamasına geçilir (Bakır, 2003: 56). Denetim testleri, denetçinin, iç kontrol sistemiyle ilgili yeterli bilgiyi elde etmesinden sonra ve kontrol riskinin ilk değerlemesini yapmasından sonra, denetimi tamamlamak için uygulayacağı denetim prosedürleridir (Kepekçi, 2004: 123).

Denetim testleri, amaçlarına göre ikiye ayrılır (Kepekçi, 2004: 124-129):

Kontrol testleri, müşteri işletmede olması gereken iç kontrol politikaları ve prosedürlerinin etkinliğini ölçmek için yürütülen denetim prosedürleridir.

Maddi doğruluk testleri, mali tablolardaki tutarların doğru olup olmadığına ilişkin kanıt toplamak için uygulanan denetim prosedürleridir. Maddi doğruluk testleri de işlemlerin test edilmesi, hesap kalanlarının test edilmesi, analitik prosedürler şeklinde üçe ayrılmaktadır.

Denetim testleri, uygulandığı verilere göre üçe ayrılır (Kepekçi, 2004: 130-132):

İşlemlerin maddi doğruluk testleri, müşterinin işlemlerinin belgelere ve defterlere tam ve doğru olarak kaydedilmiş olup olmadığını belirlemektir. Bu testlerde, denetçi bir hesap kalanına ilişkin yaptığı incelemelerin sonucuna ulaşmak için hesabın borç ve alacak tarafına yapılan her kayda ilişkin kanıt toplar.

Hesap kalanlarının testi, bilanço ve gelir tablosu hesaplarının dönem sonundaki kalanlarına uygulanır; fakat bilanço hesapları üzerinde daha fazla durulur. Dönem içinde kaydedilen işlemlerin gerçekliği, bütün işlemlerin kaydedilip kaydedilmediği ve işlemlerin doğru kaydedilip kaydedilmediği test edilir.

Analitik prosedürler (testler) ise veriler arasındaki ilişkilerin incelenmesini ve karşılaştırılmasını kapsar. Denetimin planlanması safhasında, denetçi elde edilecek diğer kanıtların niteliğini ve miktarını belirlemede bu testleri kullanır.

Denetim faaliyetleri esnasında dış denetçi önemli miktarda denetim kanıtı toplamaktadır. Bu kanıtların sadece toplanması yeterli olmayıp aynı zamanda da belgelenmesi de gerekmektedir. Bunu da denetçi elde ettiği kanıtları ve değerlendirme sonuçlarını çalışma kağıtlarına kaydederek belgelemiş olmaktadır. Denetçinin izlediği denetim yolları, uyguladığı denetim işlemleri ve testleri, topladığı bilgiler ve incelemeler ile ilgili olarak ulaştığı sonuçları gösteren kayıtlar çalışma kağıtlarında bulunmaktadır (Aksoy, 2006: 281).

3.6.4. Bulguların Raporlanması

Denetim raporu, denetçinin yaptığı denetim çalışmaları sonucunda, denetimini yaptığı işletme hakkında ulaştığı görüşü belirttiği yazılı bir belgedir. Raporun hazırlanması, denetlenen işletme hakkında, ilgili kişi ve kuruluşlara bilgi vereceğinden son derece önemlidir (Bakır, 2003: 64). İşletmeye ait finansal tabloların gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı ve muhasebe sistemindeki kayıtların genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına uygun olup olmadığı denetim raporunda belirtilir (Aksoy, 2006: 312). Denetçi denetim çalışmaları sonucunda sağladığı tüm belge ve bulguları raporunda kendi yorumunu ve vicdani kanaatini de katarak irdelenmek mecburiyetindedir. Vicdani

bir kanaatte belirtmediği durumları da raporunda yazmak durumundadır (Güçlü, 2008: 42).

Dört tür denetim raporu söz konusudur ve duruma göre denetçi bunlardan birisini düzenler (Bakır, 2003: 67-68).

Olumlu görüş içeren denetim raporu, denetçinin denetim çalışmaları sonucunda oluşturduğu raporda olumlu görüş bildirmesi, denetimi yapılan işletmenin mali durumu ile faaliyet sonuçlarının gerek yasalara, gerek genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve gerekse doğruluk ve dürüstlük kurallarına uygun olarak doğruyu yansıttığının belirtildiği rapordur.

Şartlı görüş içeren denetim raporu, denetçinin, denetimle ilgili görüşünün bazı istisnalar saklı tutularak olumlu olduğu bir görüş türüdür. İşletmenin mali durumu ile mali tabloların bir ya da birkaç kaleminde var olan hata veya eksiklikler denetçinin olumlu görüşe sahip olmasını etkilemeyecek düzeyde ise denetçinin belirteceği görüş şartlı görüştür.

Olumsuz görüş içeren denetim raporu, denetçinin, denetlediği işletmenin mali durumu ve faaliyet sonuçlarının bütün olarak genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, yasalara veya doğruluk ve dürüstlük kurallarına aykırı olması durumunda belirteceği görüş türüdür. Denetçi olumsuz görüşünün nedenlerini de açıklayarak raporunda belirtir.

Görüş bildirmekten kaçınıldığı denetim raporu, denetçinin, denetlediği işletmenin mali tablolarında sunulan bilgilerle ilgili olarak yeterince kanıt toplayamadığı, denetçinin bağımsız bir şekilde çalışmasının sürekli olarak engellendiği durumlarda görüş bildirmeyeceğini belirttiği denetim raporudur.

3.7. BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM, AMAÇ VE YARARLARI

Bağımsız dış denetim; denetlenen kuruluşa ait finansal tabloların, bağımsız bir denetçi tarafından tarafsız bir şekilde, kanıt toplama ve değerlendirme yöntemleri ile denetim standartlarına uygun hareket edilerek, daha önceden saptanmış olan ilke ve kurallara uygunluğu açısından incelenmesi sonucu ulaşılan görüşlerin işletme ilgililerine ve kullanıcılara iletilmesi şeklinde tanımlanabilir (Dönmez ve Ersoy, 2006: 71). Başka bir deyişle bağımsız dış denetim, dışarıdan bir kişi ya da kurumun denetlenen işletme hakkında diğer kişi ya da gruplara bilgi vermek için işletmeyi kontrol etmesidir. Bağımsız dış denetçi işletme hakkında net bir kanıya varmak için gerekli gördüğü her türlü incelemeyi yapar (Aksoy, 2006: 75). Bağımsız dış denetim sonucunda düzenlenen raporlar, işletmenin mali durumunu açık, tarafsız ve nesnel bir şekilde ortaya koyar (Ulusoy, 2005: 278).

3.7.1. Bağımsız Dış Denetimin Amaçları

Bağımsız dış denetimin amaçlarını ise şu şekilde sıralayabiliriz (Aksoy, 2006: 81-82):

- Dış denetimi yapılan kurum ya da işletmelerin hak ve yararlarını korumak ve gelişmesini sağlamak.
- İşletme sahiplerinin, ortak ya da hissedarların hak ve yararlarını korumak.
- Ülke ekonomisindeki sermaye piyasasının gelişmesini ve tasarruf sahipleri tarafından bu piyasaya sunulan kaynakların, etkin ve rasyonel kullanımını sağlamak.
- Denetimi yapılan kurum ya da işletmelerde çalışanların hak ve yararlarını korumak.

- Ulusal düzeyde tek düzen muhasebe uygulamalarını sağlamak ve uluslararası muhasebe uygulamalarına uyumlaştırmaya yardımcı olmak.

3.7.2 Bağımsız Dış Denetimin Yararları

Bağımsız denetim hem güvenilir bilgi sağlama açısından hem de yönetime mali tablolarla ilgili olarak tahmin, analiz, denetim ve rapor hazırlama gibi konular üzerinde, geleceğe ait kararların saptanmasında yol gösterici olmasından dolayı çok önemlidir. Bununla birlikte bağımsız denetimin, hem denetlenen firmaya, hem de kamuya birtakım yararları vardır (Çelen, 2001: 185).

3.7.2.1. Bağımsız Denetimin Denetlenen Firmaya Yararları

Bağımsız denetimin denetlenen firmaya yararlarını şu şekilde sıralayabiliriz (Çelen, 2001: 186).

- 1- İşletmenin kayıt ve belgelerine bağlı olarak düzenlenen finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını saptar.
- 2- İşletme faaliyetlerinin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığını araştırır, uygunsuzluk varsa düzeltir.
- 3- İşletme yönetimi ve çalışanlarının sahtekarlık yapma eğilimlerinin azalmasına yardımcı olur.
- 4- Denetlenmiş finansal tablolar vergi beyannamelerini oluşturacaklarından, bu tabloların güvenilirliği, devlet tarafından yapılacak bir vergi denetiminin riskini azaltır.
- 5- Bağımsız dış denetçi tarafından tasdik edilen bir mali tablo, güvenilir, doğru ve şeffaf bir mali tablo olduğundan işletme yöneticisine daha sağlıklı ve doğru karar verebilme imkanı verir (Erdoğan, 2002: 62).

- 6- Finansal tablo ve raporların üzerinde analiz yapıp, işletmenin ekonomik durumunu yetkili mercilere tam ve güvenilir olarak aktardığı için, işletmenin kredibilitesi artar.
- 7- İşletme yönetimi ve çalışanlarının yaptıkları faaliyetlere yardımcı olarak, bu faaliyetlerin etkinliğinin artmasını sağlar.
- 8- İç kontrol sisteminin etkinliğini sağlar.

3.7.2.2. Bağımsız Denetimin Kamuya Yararı

Bağımsız denetimin kamuya yararını şu şekilde sıralayabiliriz (Çelen, 2001: 186-187).

- 1- Denetlenmiş finansal tablolar, işverene ve işçi sendikalarına ücretlerin ve sosyal yardımların pazarlığında nesnel bilgiler sağlayarak yardımcı olur.
- 2- Bir işyerinin alınıp satılması veya başka bir işyeri ile birleştirilmesi hallerinde, alıcı ve satıcı taraflara güvenilir nesnel bilgiler sağlar.
- 3- Denetlenmiş finansal tablolar işletme ile ilgili taraflara, işletmenin karlılığı, faaliyetlerinin verimliliği ve finansal yapısının durumu hakkında güvenilir bilgiler sağlar.
- 4- Kamuya açıklanan denetlenmiş finansal tablolar, işletmeye yatırım yapacak yatırımcıları işletme ile ilgili olarak doğabilecek risklerden korur.
- 5- Denetlenmiş finansal tablolar, bir işletme ile ilişkide bulunan tüm kurumlara, o işletme hakkında tarafsız, objektif ve güvenilir bilgi verir.

4. LİTERATÜR TARAMA

Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS/UFRS), tamamen UMS/UFRS'ye uyumlu, UMS/UFRS'lerin çevirisi olan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS/TFRS) ve muhasebe denetimi literatürde bir çok çalışmaya konu olmuştur. Buna bağlı olarak bu konularla ilgili yapılan birtakım çalışmalar kısaca şu şekilde sıralanabilir.

Akdoğan (2007), çalışmasında Türkiye muhasebe standartlarının niteliği ve kapsamı, standartların uygulanma sürecinde izlenecek yollar, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS/TFRS) uygulamalarında karşılaşılan sorunlardan bahsetmiştir. Türkiye'de finansal raporlama standartlarına kolay biçimde geçişin sağlanması için muhasebe ve denetim mesleğini yapanların eğitilmesinin büyük önem taşıdığını belirtmiştir.

Gökdeniz (2004), çalışmasında Türk ve Avrupa Birliği Muhasebe Standartları'nın karşılaştırmasını yapmıştır. Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne entegrasyonunda muhasebe ve muhasebecilerin önemli bir konumda olduklarını, bu konudaki Avrupa Birliği'ne yönelik planlamalarda bu hususa önem verilmesi gerektiğini belirtmiştir.

Bostancı (2002), çalışmasında gittikçe artan bilgi edinme gereksiniminin muhasebe biliminin ve tekniğinin uygulamaları ile karşılandığını belirterek; bu sürecin de muhasebenin küreselleşmesine ve evrensel bir dil haline gelmesine yol açtığını ifade etmektedir. Bu çalışmasında küreselleşen muhasebenin özellikleri, küreselleşen muhasebenin dili olarak muhasebe standartlarının oluşumu ve uluslararası nitelik kazanması; Türkiye'de muhasebenin evrensel dil haline dönüşümü ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nu incelemiştir.

Aksoy (2005), çalışmasında finansal muhasebe ve raporlama standartlarında uyumlaştırma ve küresel muhasebe standartlarına yönelik eğilimi bağlamında buna paralel gelişmeleri ele almıştır. Küresel standartlar seti olarak UFRS ile çalışmanın çok çeşitli avantajları yanında getirdiği gibi, dikkate alınması gereken zorluklarının da bulunduğu bahsetmiştir.

Üstündağ (2006), çalışmasında “Global finansal raporlama” kavramını finansal tabloların genel kabul görmüş tek bir standartlar setine uygun olarak hazırlanması ve bu esaslara göre hazırlanmış finansal tabloların dünya genelinde hiçbir düzeltmeye ihtiyaç olmaksızın kullanılabilmesi anlamında kullanmıştır. Bu kapsamda son dönemde gerçekleşen hızlı gelişmeleri tetikleyen olayları ve güncel gelişmeleri değerlendirmiştir.

Uysal (2006), çalışmasında uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulması sürecinde öne çıkan bir örgüt olarak IASC'nin (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi), etkili küresel ve bölgesel aktörlerle kurmuş olduğu özel ilişkileri nedeniyle, çeşitli ulusal ve uluslararası örgütlerin oluşturduğu çok aktif bir ağ düzeneği içinde işlev gördüğünü belirtmiştir. Çalışmasında da söz konusu ağ düzeneğinin daha iyi anlaşılabilmesi için, IASC'nin kurumsal gelişimi ve standart oluşturma sürecini incelemiştir.

Usta (2007), çalışmasında, ülkemizde muhasebe mesleği ile ilgili yapılan düzenlemelerin dünyadaki düzenlemelere göre ne düzeyde olduğu, uluslararası standartlara ne derece uyum sağladığını araştırmıştır. Bu düzenlemelerin çok muntazam ve globalleşen dünyaya uyumlu bir şekilde yapıldığı sonucuna varmıştır.

Damant (2003), çalışmasında, finansal raporlamada son günlerdeki gelişmelerin analizini yapmış ve onun kaçınılmaz karmaşıklıklarını göstermiştir. Eğer finansal raporlama kuralları taslaktaki gibi doğru bir şekilde yazılırsa raporların sonuçlarının

daha karmaşık olacağından ve bu raporları anlamak ve açıklamak için profesyonel analizlere ihtiyaç duyulacağına tartışmasını yapmıştır.

Erdoğan (2002), çalışmasında, mali gerçeğe uygunluğun sadece bağımsız denetim ile gerçekleşeceğini belirtmiştir. Muhasebe ile denetim kavramı ve denetim ile muhasebenin ilişkisini incelemiştir. Bağımsız denetimin yapısı ve önemini ortaya koymuştur.

Çelen (2001), çalışmasında, yönetim kararlarının oluşumunda muhasebe tarafından üretilmiş ve denetlenmiş güvenilir bilgilere gereksinim duyulduğundan her işletmenin, işletmesini Bağımsız Muhasebe Denetimi'ne tabi tutması gerekliliğini belirtmiştir. Muhasebe bilgilerinin güvenilir olması gerektiğini; bununda denetim ile sağlanacağını anlatmıştır.

Yavaşoğlu (2001), çalışmasında bağımsız denetimi usul ve esas yönüyle ele almıştır. Konuyu yürürlükteki mevzuat ve uygulama boyutuyla değerlendirmiştir. Mevzuata yer verdiği durumlarda yorum ve açıklamalarda bulunarak kişisel görüşlerini ortaya koymuştur.

Morril C. ve J. Morrill (2003), çalışmalarında, uygulamada gözlenen büyük değişiklikler ve dış denetime katılması gereken iç denetçi boyutunu irdelemişlerdir. Dış denetimde iç denetim katılımını teşvik eden organizasyonların altında yatan koşulları tanımlamak için işlem maliyeti ekonomisinden anlayışlar kullanarak bu tartışmaya ışık tutmaya çalışmışlardır.

Kuba (2007), çalışmasında sermaye piyasasının işlevi, önemi, Sermaye Piyasası Kurulu ve Kurula tabi işletmeler ile Avrupa Birliği'ne uyum sürecinde Sermaye Piyasası Kurulunda yapılan çalışmaları araştırmıştır. Bununla beraber muhasebede standartlaşma ve Uluslararası Finansal Raporlama Standardı'na (UFRS) ilişkin bilgilere

yer verilerek, “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: 11, No: 25)” tetkik edilmiş ve her bir standart UFRS çerçevesinde incelenmiştir. UFRS sistemine göre hazırlanan finansal tabloların kamuyu daha iyi aydınlattığı ayrıca yabancı sermayenin de ülkemize çekilmesinde önemli rol oynayacağını belirtmiştir.

Güler (2006), çalışmasında muhasebe denetimi, dünyada ki uygulamaları ve ülkemizdeki denetimle ilgili yasal mevzuatı anlatmıştır. Bağımsız denetim şirketlerinin kriz esnasında krize etkisinin bulunup bulunmadığını belirlemek üzere ampirik bir çalışma yaparak, kriz ve banka batıklarında bağımsız denetimin ağırlıklı bir etkisinin olmadığını, fakat daha etkin olabilmesi için yeni gereksinimler duyduğu sonucuna varmıştır.

Dönmez ve Ersoy (2006), çalışmalarında Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından bağımsız denetim yapmakla görevlendirilmiş bağımsız denetim firmaları bakış açısıyla Türkiye’de ki bağımsız dış denetim sistemini değerlendirmişlerdir. Türkiye’de SPK’nın yetki verdiği denetim firmalarına anket tekniğini uygulayarak, ülkemizde bağımsız dış denetime ilişkin yapılan düzenlemelerin yetersiz olduğu; firmaların denetim sürecinde karşılaştıkları sorunların en önemlileri olarak “mevzuat karmaşası”, “denetime ilişkin düzenlemelerin yetersizliği” ve denetlenen işletmelerin Uluslararası Muhasebe Standartları’nı uygulamaması olduğu sonucuna varmışlardır.

5. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARININ BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNE ETKİSİNİ BELİRLEMeye YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Bu bölümde Türkiye Muhasebe Standartları uygulamalarının dış denetim süreci üzerindeki etkilerini araştırmak amacıyla yapılmış olan anket çalışmasının analiz ve yorumlarına yer verilecektir.

5.1. ARAŞTIRMANIN AMACI

Araştırmanın temel amacı, Türkiye Muhasebe Standartlarının dış denetim sürecine olan etkisini araştırmaktır. Bu doğrultuda bağımsız denetçilerin Türkiye Muhasebe Standartları'na bakış açıları ve Türkiye Muhasebe Standartları uygulamalarının denetim süreci üzerindeki etkilerine yönelik düşünceleri araştırılmıştır. Türkiye Muhasebe Standartları ilke ve kurallarıyla hazırlanan finansal tabloların denetiminin ve diğer denetim işlemlerinin denetim firmalarına ve bağımsız denetçilere olumlu veya olumsuz yönde herhangi bir etkisinin olup olmadığı ortaya konmaya çalışılmıştır.

5.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI

Araştırmanın kapsamını, sermaye piyasasında bağımsız denetimle yetkili kuruluşlar oluşturmaktadır. Sermaye Piyasası Kurulu'na (SPK) bağlı bağımsız denetim firmalarının seçilmesindeki en büyük faktör, SPK'ya tabi işletmelerin Türkiye Muhasebe Standartları'nı uyguluyor olmalarıdır. Aralık 2008 itibariyle SPK'ya bağlı toplam 95 adet denetim firması mevcuttur ve bu firmalar araştırma evrenimizi oluşturmaktadır. Araştırmadaki veri kaynağı farklı pozisyondaki denetçilerdir. Araştırmanın ana kütlesi olan SPK'dan yetki almış 95 adet denetim firmasının tamamına e-posta yoluyla anket uygulanmaya çalışılmıştır. E-posta içerisinde verilen bir web sayfası bağlantısıyla firmalar anket formuna yönlendirilmiştir. Cevaplarında

anında veri tabanına kaydedilmesi ile firmaların cevaplarını göndermek için mail atmalarına gerek kalmamıştır. Anketimize 52 firma yanıt vermiştir. Fakat bu anketlerden 3 tanesi analize uygun olmadığından, veri olarak 49 firmanın ankete vermiş olduğu cevaplar kullanılmıştır.

5.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Araştırmacının, çalışmasında ihtiyaç duyduğu verileri farklı araçlarla kendisinin toplaması ile oluşan verilere birincil veriler denmektedir (Altunışık vd., 2004: 68). Bu çalışmada ise birincil veri toplama yöntemlerinden anket yöntemi kullanılmıştır.

Ankette toplam 30 soru mevcuttur. Bunlardan 5 tanesi anketi cevaplayan denetçilerin özelliklerini belirlemeye yönelik hazırlanmıştır. Diğer 25 soru ise denetçilerin Türkiye Muhasebe Standartları hakkındaki bilgi düzeyleri, denetim yaptıkları firmalardaki muhasebe standartları uygulamaları düzeyi ve şirketlerin Türkiye Muhasebe Standartları'nı uygulamaya başlamasından sonra denetçiler için denetim sürecinde ne gibi değişikliklerin olduğunu belirlemeye yönelik kapalı uçlu ve 5'li likert ölçeğine göre hazırlanmıştır.

SPK'dan yetki almış 95 firmanın tamamına anket ulaştırılmış, uygun olan 49 adet anket geri dönmüştür. Geri dönüşüm oranı % 51,6'dır.

5.4. VERİLERİN ANALİZİ

Çalışmada elde edilen veriler SPSS istatistik paket programı kullanılarak analiz edilmiştir. Çalışmada önce frekans analizi daha sonra da bağımsız örneklem için t testi ve tek yönlü varyans analizi (One Way Anova) uygulanmıştır. Güvenilirlik analizi için alfa yöntemi (cronbach alfa katsayısı) uygulanmıştır. Cronbach Alfa Katsayısı, ölçekte yer alan soruların homojen bir yapıyı açıklamak için bir bütün oluşturup oluşturmadığını araştırır (Akgül ve Çevik, 2003: 435). Anketin bu araştırma için yapılan

güvenilirlik analizi sonucu Cronbach Alfa Katsayısı 0,8835 olarak tespit edilmiştir. Bu rakam anketin güvenilirlik düzeyinin çok yüksek olduğunu göstermektedir.

5.5. ARAŞTIRMADAN ELDE EDİLEN BULGULAR

Anketi cevaplayan 49 adet denetim firmasında ki bağımsız denetçilerin demografik özellikleri ve görüşlerinin frekans dağılımları aşağıda toplu olarak sunulmuştur.

5.5.1 Değişkenlerin Frekans Dağılımları

Tablo 5.1. Bağımsız Denetçilerin Demografik Özellikleri

Demografik Özellikler		Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Cinsiyet	Erkek	42	85,7	85,7
	Kadın	7	14,3	100
	Toplam	49	100	
Yaş	25-35	21	42,9	42,9
	36-45	15	30,6	73,5
	46 ve üzeri	13	26,5	100
	Toplam	49	100	
Unvan	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	11	22,4	22,4
	Baş Denetçi	13	26,6	49,0
	Kıdemli Denetçi	11	22,4	71,4
	Denetçi	10	20,4	91,8
	Denetçi Yardımcısı	4	8,2	100
Toplam	49	100		
Mesleki Deneyim	1 yıldan az	1	2,0	2,0
	1-5 yıl arası	9	18,4	20,4
	6-10 yıl arası	14	28,6	49,0
	11-15 yıl arası	13	26,5	75,5
	16-20 yıl arası	2	4,1	79,6
	21 yıl ve üzeri	10	20,4	100
	Toplam	49	100	
Eğitim Durumu	Lisans	43	87,8	87,8
	Yüksek Lisans	6	12,2	100
	Toplam	49	100	

Anketi cevaplayan bağımsız denetçilerin %85,7'si erkek, %14,3'ü ise kadındır.

Anketi cevaplayan bağımsız denetçilerin %73,5'i 25-45 yaş aralığında, %26,5'i ise 46 ve üzerindedir.

Anketi cevaplayan bağımsız denetçilerin %22,4'ü sorumlu ortak baş denetçi, %26,6'sı baş denetçi, %22,4'ü kıdemli denetçi, %20,4'ü denetçi ve en az yüzdeye sahip olanı %8,2 ile denetçi yardımcısıdır.

Anketi cevaplayan bağımsız denetçilerin %49'u 1-10 yıl arasında, %30,6'sı 11-20 yıl arasında ve % 20,4'ü 21 yıldan daha fazla deneyime sahiptir.

Anketi cevaplayan bağımsız denetçilerin %87,8'i lisans mezunuyken, %12,2'si ise yüksek lisans mezunudur.

Tablo 5.2. Katılımcıların Türkiye Muhasebe Standartları (TMS/TFRS) ile İlgili Bilgi Düzeyleri

	Frekans	Yüzde
Evet	36	73,5
Hayır	0	0,0
Kısmen	13	26,5
Toplam	49	100,0

Anketi cevaplayan bağımsız denetçilerin %73,5'i TMS/TFRS hakkında yeterli bilgiye sahipken, %26,5'i kısmen bilgi sahibidir. Söz konusu bağımsız denetçiler sürekli eğitim konularına yatkın olduklarından konu hakkında bilgi sahibidirler.

Tablo 5.3. Denetim Çalışması Yapılan Şirketlerde Muhasebe Standartları Uygulamaları

	Frekans	Yüzde
Evet	27	55,1
Hayır	5	10,2
Kısmen	17	34,7
Toplam	49	100,0

Anketi cevaplayan bağımsız denetçilerin %55,1'i denetim çalışması yaptıkları şirketlerde muhasebe standartları uygulamalarının olduğunu belirtirken, %34,7'si bunun kısmen olduğunu, %10,2'si ise muhasebe standartları uygulamalarının olmadığını belirtmiştir. SPK'ya bağlı şirketlerin Türkiye Muhasebe Standartları'nı uyguluyor olmaları bu sonucun çıkmasında etken olmaktadır.

Tablo 5.4. Denetimi Yapılan Firmaların TMS/TFRS'ye Uyarak Finansal Tablolar Hazırlamasının Bağımsız Denetçiyi Tatmin Düzeyi

	Frekans	Yüzde
Evet	9	18,4
Hayır	13	26,5
Kısmen	27	55,1
Toplam	49	100,0

Anketi cevaplayan bağımsız denetçilerin %18,4'ü denetimini yaptığı firmaların TMS/TFRS'ye uyarak hazırladığı finansal tablolardan tam olarak tatmin olduğunu, %55,1'i ise kısmen tatmin olduğunu belirtirken, %26,5'i denetimini yaptığı firmaların TMS/TFRS'ye uyarak hazırladığı finansal tablolardan tatmin olmadığını belirtmiştir. Buradan denetimi yapılan şirketlerin TMS/TFRS'ye uygun olarak hazırladıkları finansal tabloların, anketimize katılan bağımsız denetçilere göre tam olarak istenilen düzeyde oluşturulmadığı sonucu çıkmaktadır.

Tablo 5.5. TMS/TFRS ile Birlikte Denetim İşlemlerinin Kolaylık Durumu

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	7	14,3	14,3
Katılmıyorum	18	36,7	51,0
Kararsızım	12	24,5	75,5
Katılıyorum	10	20,4	95,9
Tamamen Katılıyorum	2	4,1	100,0
Toplam	49	100,0	

Anketi cevaplayan bağımsız denetçilerin %51'i TMS/TFRS'nin yayımlanıp uygulanmaya başlamasından sonra denetim işlemlerinde kolaylık sağlandığı ifadesine katılmazken, %24,5'i kararsız kalmakta, kalan %24,5'i ise TMS/TFRS ile birlikte denetim işlemlerinde kolaylık sağlandığını belirtmektedir. Anketimize katılan bağımsız denetçilerin önemli bir kısmı TMS/TFRS'nin denetim işlemlerinde muhasebecilere herhangi bir kolaylık sağlamadığı görüşündedir.

Tablo 5.6. TMS/TFRS ile Birlikte Müşteri Seçimi ve İşin Alınması Sürecinin Kolaylık Durumu

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	11	22,4	22,4
Katılmıyorum	20	40,9	63,3
Kararsızım	12	24,5	87,8
Katılıyorum	5	10,2	98,0
Tamamen Katılıyorum	1	2,0	100,0
Toplam	49	100,0	

Anketi cevaplayan bağımsız denetçilerin %63,3'ü TMS/TFRS'nin yayımlanmasından sonra müşteri seçimi ve işin alınması sürecinde daha kolaylık sağlandı ifadesine katılmazken, %24,5'i kararsız kalmakta, %12,2'si ise TMS/TFRS ile birlikte müşteri seçimi ve işin alınması sürecinde daha kolaylık sağlandığını belirtmektedir. Anketimize katılan bağımsız denetçilerin vermiş oldukları cevaplardan, TMS/TFRS'nin Müşteri Seçimi ve İşin Alınması Sürecine olumlu bir etkisinin olmadığı anlaşılmaktadır.

Tablo 5.7. TMS/TFRS ile Birlikte Denetim Planlamasının Kolaylık Durumu

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	4	8,2	8,2
Katılmıyorum	13	26,5	34,7
Kararsızım	13	26,5	61,2
Katılıyorum	17	34,7	95,9
Tamamen Katılıyorum	2	4,1	100,0
Toplam	49	100,0	

Anketi cevaplayan bağımsız denetçilerin %34,7'si TMS/TFRS'nin yayımlanmasından sonra denetim planlaması daha kolaylaşmıştır ifadesine katılmazken, %26,5'i kararsız kalmakta, %38,8'i ise TMS/TFRS ile birlikte denetim planlamasının daha kolaylaştığını belirtmektedir. İşletmede kullanılan muhasebe politikaları ve bunlardaki değişimler denetim planı hazırlanırken göz önünde bulundurulması gereken önemli bir etkidir. TMS/TFRS'de finansal olayların muhasebe bilgi sistemine yansıtılması ve değerlendirilmesinde birden çok alternatif sunduğundan denetçilerin bir kısmı TMS/TFRS'den sonra denetim planlamasının daha kolaylaştığını belirtirken bir kısmı bunun böyle olmadığını belirtmektedir.

Tablo 5.8. TMS/TFRS ile Birlikte Denetim Programının Yürütülmesinin Kolaylık Durumu

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	5	10,2	10,2
Katılmıyorum	11	22,5	32,7
Kararsızım	13	26,5	59,2
Katılıyorum	18	36,7	95,9
Tamamen Katılıyorum	2	4,1	100,0
Toplam	49	100,0	

Anketi cevaplayan bağımsız denetçilerin %32,7'si TMS/TFRS'nin yayımlanmasından sonra denetim programının yürütülmesi daha kolaylaşmıştır

ifadesine katılmazken, %26,5'i kararsız kalmakta, %40,8'i ise TMS/TFRS ile birlikte denetim programının yürütülmesinde daha kolaylık sağlandığını belirtmektedir. Burada da anketimize katılan bağımsız denetçilerin bir kısmı bu ifadeye katılmazken, bir kısmı katılmaktadır. Katılanların sayısı katılmayanlara göre biraz daha fazladır.

Tablo 5.9. TMS/TFRS ile Birlikte Bulguların Raporlanmasının Kolaylık

Durumu

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	8	16,3	16,3
Katılmıyorum	9	18,4	34,7
Kararsızım	6	12,2	46,9
Katılıyorum	22	44,9	91,8
Tamamen Katılıyorum	4	8,2	100,0
Toplam	49	100,0	

Anketi cevaplayan bağımsız denetçilerin %34,7'si TMS/TFRS'nin yayımlanmasından sonra bulguların raporlanması daha kolaylaşmıştır ifadesine katılmazken, %12,2'si kararsız kalmakta, %53,1'i ise TMS/TFRS ile birlikte bulguların raporlanmasının daha kolaylaştığını belirtmektedir. İşletmeye ait finansal tabloların gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı ve muhasebe sistemindeki kayıtların genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına uygunluk arz edip arz etmediği denetim raporunda belirtilir. Zaten bu şirketler finansal tablo ve kayıtlarını TMS/TFRS'ye uygun bir şekilde yapmak zorunda olduklarından finansal tablo ve kayıtların uygun olup olmadığının belirlenmesi yani bulguların raporlanması daha kolaylaşmıştır.

Tablo 5.10. TMS/TFRS ile Birlikte Denetim İçin Gerekli Olan Sürenin Durumu

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	11	22,4	22,4
Katılmıyorum	25	51,1	73,5
Kararsızım	7	14,3	87,8
Katılıyorum	6	12,2	100,0
Tamamen Katılıyorum	0	0,0	100,0
Toplam	49	100,0	

Anketi cevaplayan bağımsız denetçilerin %73,5'i TMS/TFRS uygulamalarından sonra denetim için gerekli olan sürede azalış olmuştur ifadesine katılmazken, %14,3'ü kararsız kalmakta, %12,2'si ise TMS/TFRS ile birlikte denetim için gerekli olan sürede azalış olduğunu belirtmektedir. Anketimize katılan bağımsız denetçilerin vermiş oldukları cevaplardan da TMS/TFRS'den sonra denetim için gerekli olan sürede veya denetçilerin yapması gereken işlemlerde bir azalış olmadığı sonucu ortaya çıkıyor.

Tablo 5.11. TMS/TFRS'yi Uygulayan Şirketlerin Denetiminde Analitik İnceleme Prosedürlerini Kapsayan İstatistiksel Metotların Kullanımı

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	4	8,1	8,1
Katılmıyorum	24	49,0	57,1
Kararsızım	12	24,5	81,6
Katılıyorum	9	18,4	100,0
Tamamen Katılıyorum	0	0,0	100,0
Toplam	49	100,0	

Anketi cevaplayan bağımsız denetçilerin %57,1'i TMS/TFRS'yi uygulayan şirketlerin denetiminde analitik inceleme prosedürlerini kapsayan istatistiksel metotların daha az kullanıldığı ifadesine katılmazken, %24,5'i kararsız kalmakta, %18,4'ü ise TMS/TFRS'yi uygulayan şirketlerin denetiminde analitik inceleme prosedürlerini kapsayan istatistiksel metotların daha az kullanıldığını belirtmektedir. Anketimize

katılan bağımsız denetçilerin önemli bir kısmında TMS/TFRS'yi uygulayan şirketlerin denetiminde analitik inceleme prosedürlerini kapsayan istatistiksel metotların daha az kullanılmadığı görüşü mevcuttur.

Tablo 5.12. TMS/TFRS ile Birlikte Şirketlerdeki İç Kontrollerin Etkinliği

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	7	14,3	14,3
Katılmıyorum	19	38,8	53,1
Kararsızım	11	22,4	75,5
Katılıyorum	8	16,3	91,8
Tamamen Katılıyorum	4	8,2	100,0
Toplam	49	100,0	

Anketi cevaplayan bağımsız denetçilerin %53,1'i TMS/TFRS'nin yayımlanıp uygulanmaya başlamasından sonra şirketlerdeki iç kontrollerin daha etkin yapılmaya başladığı ifadesine katılmazken, %22,4'ü kararsız kalmakta, % 24,5'i ise TMS/TFRS ile birlikte şirketlerde ki iç kontrollerin daha etkin yapılmaya başladığını belirtmektedir. Anketimize katılan denetçilerin önemli bir kısmı TMS/TFRS'nin şirketlerdeki iç kontrollerin daha etkin yapılmasına olumlu yönde bir etkisinin olmadığı görüşündedir.

Tablo 5.13. TMS/TFRS ile Birlikte Denetimde Etkinlik ve Kalitedeki Artış

Durumu

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	6	12,2	12,2
Katılmıyorum	9	18,4	30,6
Kararsızım	10	20,4	51,0
Katılıyorum	23	47,0	98,0
Tamamen Katılıyorum	1	2,0	100,0
Toplam	49	100,0	

Anketi cevaplayan bağımsız denetçilerin %30,6'sı TMS/TFRS'nin yayımlanmasından sonra denetimde etkinlik ve kalite artmıştır ifadesine katılmazken, %20,4'ü kararsız kalmakta, %49'u ise TMS/TFRS ile birlikte denetimde etkinlik ve kalitenin arttığını belirtmektedir. TMS/TFRS'yi uygulayan şirketlerde finansal olayların yansıtılması ve değerlendirilmesinde uygulanabilecek alternatiflerin bilinmesi, bu işlemlerin denetiminde etkinlik ve kaliteyi artırmaktadır.

Tablo 5.14. TMS/TFRS ile Birlikte Yeterli ve Gerekli Sayıda Denetim Kanıtının Daha Hızlı Toplanması Durumu

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	6	12,2	12,2
Katılmıyorum	20	40,8	53,1
Kararsızım	12	24,5	77,6
Katılıyorum	9	18,4	95,9
Tamamen Katılıyorum	2	4,1	100,0
Toplam	49	100,0	

Anketi cevaplayan bağımsız denetçilerin %53,1'i TMS/TFRS'nin yayımlanmasından sonra yeterli ve gerekli sayıda denetim kanıtının daha hızlı bir şekilde toplandığı ifadesine katılmazken, %24,5'i kararsız kalmakta, %22,5'i ise TMS/TFRS ile birlikte yeterli ve gerekli sayıda denetim kanıtının daha hızlı bir şekilde toplandığını belirtmektedir. Anketimize katılan bağımsız denetçilerin önemli bir kısmı yeterli ve gerekli sayıda denetim kanıtının daha hızlı bir şekilde toplanmasında TMS/TFRS'nin olumlu bir etkisinin olmadığını belirtmektedir.

Tablo 5.15. TMS/TFRS ile Birlikte Denetim Sonucunda Olumlu Görüş İçeren Rapor Sunma Oranındaki Artış Durumu

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	6	12,2	12,2
Katılmıyorum	16	32,7	44,9
Kararsızım	2	40,8	85,7
Katılıyorum	7	14,3	100,0
Tamamen Katılıyorum	0	0,0	100,0
Toplam	49	100,0	

Anketi cevaplayan bağımsız denetçilerin %44,9'u TMS/TFRS'nin yayımlanmasından sonra denetim sonucunda olumlu görüş içeren rapor sunma oranı artmıştır ifadesine katılmazken, %40,8'i kararsız kalmakta, %14,3'ü ise TMS/TFRS ile birlikte denetim sonucunda olumlu görüş içeren rapor sunma oranının arttığını belirtmektedir. Olumlu görüş içeren denetim raporu denetçinin mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olduğuna dair yeterli bilgi, belge ve kanıtları toplaması, mali tabloların önceki dönemle tutarlı olması ve dipnotlar dahil yeterli açıklamaları içermesi gibi durumlarda verilir. Anketimize katılan bağımsız denetçilerin cevaplarından TMS/TFRS'nin bu duruma olumlu bir etkisinin olmadığı anlaşılmaktadır.

Tablo 5.16. TMS/TFRS ile Birlikte Şirketlerin Finansal Tablolarının Hata İçerme Olasılığındaki Azalış Durumu

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	5	10,2	10,2
Katılmıyorum	17	34,7	44,9
Kararsızım	11	22,4	67,3
Katılıyorum	15	30,7	98,0
Tamamen Katılıyorum	1	2,0	100,0
Toplam	49	100,0	

Anketi cevaplayan bağımsız denetçilerin %44,9'u TMS/TFRS ile birlikte şirketlerin finansal tablolarının hata içerme olasılığı azalmıştır ifadesine katılmazken,

%22,4'ü kararsız kalmakta, %32,7'si ise TMS/IFRS ile birlikte şirketlerin finansal tablolarının hata içerme olasılığının azaldığını belirtmektedir. Anketimize katılan bağımsız denetçilerin yarısına yakını TMS/IFRS'nin finansal tablolarda olabilecek hataları azaltma etkisinin olmadığı görüşündedir.

Tablo 5.17. TMS/IFRS'nin Modern, Güvenilir ve İhtiyaçlara Cevap Verebilir Niteliği

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	1	2,0	2,0
Katılmıyorum	3	6,2	8,2
Kararsızım	10	20,4	28,6
Katılıyorum	32	65,3	93,9
Tamamen Katılıyorum	3	6,1	100,0
Toplam	49	100,0	

Anketi cevaplayan bağımsız denetçilerin %8,2'si TMS/IFRS'nin modern, güvenilir ve ihtiyaçlara cevap verebilir nitelikte olduğuna katılmazken, %20,4'ü kararsız kalmakta, %71,4'ü ise TMS/IFRS'nin modern, güvenilir ve ihtiyaçlara cevap verebilir nitelikte olduğunu belirtmektedir. Anketimize katılan bağımsız denetçilerin büyük bir bölümü TMS/IFRS'yi modern, güvenilir ve ihtiyaçlara cevap verebilir nitelikte görmektedir. UMS/IFRS'nin, işletme faaliyetlerinin uluslararasılaşması sonucu birçok ülkede muhasebe ve finansal raporlamanın ortak dili kabul edildiği ve dünya muhasebe liderlerinin UMS/IFRS'yi ekonomik büyüme için çok önemli bir etken olarak vurguladıklarını düşünecek olursak anketimizi cevaplayan bağımsız denetçilerin TMS/IFRS'yi modern, güvenilir ve ihtiyaçlara cevap verebilir nitelikte görmeleri ülkemiz açısından da olumlu bir durumdur.

Tablo 5.18. TMS/TFRS'yi Uygulayan Şirketlerde Denetim Riskindeki Azalış Durumu

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	4	8,2	8,2
Katılmıyorum	17	34,7	42,9
Kararsızım	6	12,2	55,1
Katılıyorum	22	44,9	100,0
Tamamen Katılıyorum	0	0,0	100,0
Toplam	49	100,0	

Anketi cevaplayan bağımsız denetçilerin %42,9'u TMS/TFRS'yi uygulayan şirketlerde denetim riski de azalmıştır ifadesine katılmazken, %12,2'si kararsız kalmakta, %44,9'u ise TMS/TFRS'yi uygulayan şirketlerde denetim riskinin azaldığını belirtmektedir. Burada anketimize katılan bağımsız denetçiler TMS/TFRS'yi uygulayan şirketlerde denetim riskinin azalması konusunda ikiye ayrılmışlardır.

Tablo 5.19. TMS/TFRS ile Birlikte Denetimle İlgili Eğitime Duyulan İhtiyaç

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0,0	0,0
Katılmıyorum	6	12,2	12,2
Kararsızım	3	6,2	18,4
Katılıyorum	25	51,0	69,4
Tamamen Katılıyorum	15	30,6	100,0
Toplam	49	100,0	

Anketi cevaplayan bağımsız denetçilerin %81,6'sı TMS/TFRS'nin yayımlanıp uygulanmaya başlamasından sonra denetimle ilgili sürekli bir eğitime ihtiyaç duyduklarını belirtirken, %6,2'si kararsız kalmakta, %12,2'si ise sürekli bir eğitime ihtiyaç duymadıklarını belirtmektedir. Buradan da bağımsız denetçilerin büyük bir çoğunluğunun eğitim konularına yatkın oldukları ve kendilerini daha çok geliştirmek istedikleri sonucu çıkmaktadır.

Tablo 5.20. Denetçilerin ve Şirket Muhasebecilerinin TMS/TFRS Konusunda Bilinçlendirilmelerinin Denetim Kalitesi Üzerine Etkisi

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	3	6,1	6,1
Katılmıyorum	4	8,2	14,3
Kararsızım	2	4,1	18,4
Katılıyorum	21	42,8	61,2
Tamamen Katılıyorum	19	38,8	100,0
Toplam	49	100,0	

Anketi cevaplayan bağımsız denetçilerin %14,3'ü denetçilerin ve şirket muhasebecilerinin TMS/TFRS konusunda bilinçlendirilmeleri denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir ifadesine katılmazken, %4,1'i kararsız kalmakta, %81,6'sı ise denetçilerin ve şirket muhasebecilerinin TMS/TFRS konusunda bilinçlendirilmelerinin denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğunu belirtmektedir. Anketimize katılan bağımsız denetçilerin çoğu kendilerinin ve şirket muhasebecilerinin TMS/TFRS konusunda bilinçlendirilmeleri ile denetim kalitesinde önemli bir iyileşme olacağı görüşündedir. Buradan da hem denetçilerin hem de şirket muhasebecilerinin TMS/TFRS konusunda daha fazla bilgilendirilmesi gerektiği sonucu çıkmaktadır.

Tablo 5.21. TMS/TFRS ile Birlikte Denetimde, Bilgisayar Destekli Denetim Tekniklerine Olan İhtiyacın Artış Durumu

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	3	6,1	6,1
Katılmıyorum	6	12,3	18,4
Kararsızım	1	2,0	20,4
Katılıyorum	26	53,1	73,5
Tamamen Katılıyorum	13	26,5	100,0
Toplam	49	100,0	

Anketi cevaplayan bağımsız denetçilerin %18,4'ü TMS/TFRS uygulamalarından sonra denetimde, bilgisayar destekli denetim tekniklerine olan ihtiyaç daha da artmıştır ifadesine katılmazken, %2'si kararsız kalmakta, %79,6'sı ise TMS/TFRS ile birlikte denetimde, bilgisayar destekli denetim tekniklerine olan ihtiyacın daha da arttığını belirtmektedir. Bilgisayar destekli denetim teknikleri denetçinin önceden yaptığı yorucu çalışmaların çoğunu hızlı ve etkili bir şekilde yapmasına olanak vererek denetime ayrılan zaman ve paradan tasarruf edilmesini sağladı ve daha önce oldukça karışık incelemelerin yapılmasını mümkün hale getirdi. Anketimize katılan denetçilerin çok büyük bir bölümünün TMS/TFRS uygulamalarından sonra bilgisayar destekli denetim tekniklerine olan ihtiyacın daha da arttığını belirtmelerinden, TMS/TFRS'den sonra denetçilerin iş yüklerinin daha da arttığı sonucu çıkarılabilir.

Tablo 5.22. Denetçilerin Denetim Esnasında Karşılaştığı TMS/TFRS'yi İlgilendiren Sorunlara Vermiş Olduğu Önerilerin Yerine Getirilmesi

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	3	6,1	6,1
Katılmıyorum	6	12,2	18,3
Kararsızım	9	18,4	36,7
Katılıyorum	29	59,2	95,9
Tamamen Katılıyorum	2	4,1	100,0
Toplam	49	100,0	

Anketi cevaplayan bağımsız denetçilerin %18,3'ü denetim esnasında karşılaştıkları TMS/TFRS'yi ilgilendiren sorunlara vermiş oldukları önerilerin yerine getirilmesinde zorluklarla karşılaştıkları ifadesine katılmazken, %18,4'ü kararsız kalmakta, %63,3'ü ise denetim esnasında karşılaştıkları TMS/TFRS'yi ilgilendiren sorunlara vermiş oldukları önerilerin yerine getirilmesinde zorluklarla karşılaştıklarını belirtmektedir. Şirket muhasebecilerininin TMS/TFRS konusunda yeterli düzeyde bilgiye

sahip olmaması, bağımsız denetçilerin TMS/TFRS uygulamalarıyla ilgili şirket muhasebecilerine verdikleri önerilerin tam olarak yerine getirilememesine neden olmaktadır.

Tablo 5.23. TMS/TFRS ile Birlikte Şirketlerin, Denetçi Firmalardan Alabileceği Diğer Hizmetlerin Sınırlanması

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	12	24,5	24,5
Katılmıyorum	24	49,0	73,5
Kararsızım	8	16,3	89,8
Katılıyorum	5	10,2	100,0
Tamamen Katılıyorum	0	0,0	100,0
Toplam	49	100,0	

Anketi cevaplayan bağımsız denetçilerin %73,5'i TMS/TFRS ile birlikte şirketlerin, denetçi firmalardan alabileceği diğer hizmetlerin sınırlanacağı ifadesine katılmazken, %16,3'ü kararsız kalmakta, %10,2'si ise şirketlerin alabileceği diğer hizmetlerin sınırlanacağını belirtmektedir. Anketimize katılan bağımsız denetçilerin vermiş oldukları cevaplara göre şirketlerin, denetçi firmalardan alabileceği diğer hizmetlerin sınırlanmayacağı görüşü ağır basmaktadır.

Tablo 5.24. TMS/TFRS ile Birlikte Denetim Hizmeti Karşılığında Alınan Ücretlerdeki Artış Durumu

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	12	24,5	24,5
Katılmıyorum	24	49,0	73,5
Kararsızım	7	14,3	87,8
Katılıyorum	5	10,2	98,0
Tamamen Katılıyorum	1	2,0	100,0
Toplam	49	100,0	

Anketi cevaplayan bağımsız denetçilerin %73,5'i TMS/TFRS uygulamalarından sonra denetim hizmeti karşılığında alınan ücretlerde artış olmuştur ifadesine katılmazken, %14,3'ü kararsız kalmakta, %12,2'si ise TMS/TFRS ile birlikte denetim hizmeti karşılığında alınan ücretlerde artış olduğunu belirtmektedir. Anketimize katılan bağımsız denetçilerin vermiş oldukları cevaplardan TMS/TFRS'nin denetim hizmeti karşılığında alınan ücretlere denetleyen firmalar açısından olumlu bir etkisinin olmadığı sonucu çıkmaktadır.

Tablo 5.25. TMS/TFRS ile Birlikte Denetim Çalışmasının Maliyetindeki Artış Durumu

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0,0	0,0
Katılmıyorum	12	24,5	24,5
Kararsızım	6	12,2	36,7
Katılıyorum	23	46,9	83,6
Tamamen Katılıyorum	8	16,4	100,0
Toplam	49	100,0	

Anketi cevaplayan bağımsız denetçilerin %24,5'i TMS/TFRS uygulamalarından sonra denetim çalışmasının maliyetinde artış olmuştur ifadesine katılmazken, %12,2'si kararsız kalmakta, %63,3'ü ise TMS/TFRS ile birlikte denetim çalışmasının maliyetinde artış olduğunu belirtmektedir. Anketimize katılan bağımsız denetçilerin cevaplarına göre denetim hizmeti karşılığında alınan ücretlerde artış olmamasına rağmen denetim çalışmasının maliyetinde artış olması denetim firmaları ve denetçileri adına olumsuz bir durumdur. Ayrıca denetim çalışmasının maliyetinde artış olması da denetçilerin iş yüklerinde artış olabileceğini gösteriyor.

Tablo 5.26. TMS/TFRS ile Birlikte Şirketlerin, Denetçi Firma Değişiklikleri Artış-Azalış Durumu

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	4	8,2	8,2
Katılmıyorum	12	24,5	32,7
Kararsızım	20	40,8	73,5
Katılıyorum	11	22,4	95,9
Tamamen Katılıyorum	2	4,1	100,0
Toplam	49	100,0	

Anketi cevaplayan bağımsız denetçilerin %32,7'si TMS/TFRS uygulamalarından sonra denetçi firma değişikliklerinde artış olmuştur ifadesine katılmazken, %40,8'i kararsız kalmakta, %26,5'i ise TMS/TFRS ile birlikte şirketlerin, denetçi firma değişikliklerinin arttığını belirtmektedir. Anketimize katılan bağımsız denetçilerin önemli bir kısmı bu konuda görüş belirtmezken; sadece küçük bir bölümü TMS/TFRS'den sonra denetçi firma değişikliklerinde artış olduğunu belirtmektedir.

Araştırmamızın bundan sonraki kısmında gruplar arasındaki farklılıkları incelemek için bağımsız örneklem için T Testi ve Tek Yönlü Varyans Analizi (One Way Anova) uygulanmaktadır. Anket formunda 5'li Likert ölçeğine göre hazırlanan 22 adet soru 4 gruba ayrılmaktadır. İlk 7 soru denetimi yapılan şirketlerin Türkiye Muhasebe Standartları uygulamalarından sonra denetçiler açısından denetim işlemlerinde ve denetim sürecinde kolaylık sağlandığı düşüncesine göre oluşturulduğu için "kolaylık" grubu altında; 8.-14. sorular TMS/TFRS'nin denetim sürecine yararları olduğu düşüncesine göre oluşturulduğu için "yarar" grubu altında; 15.-18. sorular TMS/TFRS uygulamalarından sonra denetim işlemlerinde ve denetim sürecinde zorluklar yaşandığı düşüncesine göre oluşturulduğu için "zorluk" grubu altında ve son olarak 19.-22. sorular TMS/TFRS'nin denetim için bir takım sakıncalar doğurduğu

düşüncesine göre oluşturulduğu için “sakınca” grubu altında toplanmaktadır. Denetçilerin bu 4 gruba ayrılmış şekli ve bu gruplarda yer alan ifadelere vermiş oldukları cevapların aritmetik ortalaması Tablo 5.27.’de gösterilmiştir. 5’li Likert ölçeğine göre hazırlanan bu ifadelerin puanlaması (1) Kesinlikle katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Kararsızım, (4) Katılıyorum, (5) Tamamen katılıyorum şeklindedir.

Tablo 5.27. Dört Gruba Ayrılan İfadelerin Aritmetik Ortalaması

İfadeler	Ort. (n=49)	Std. Sapma
Kolaylık	2,676	0,758
01. TMS/TFRS’den sonra denetim işlemlerinde daha kolaylık sağlandı	2,632	1,093
02. TMS/TFRS’den sonra Müşteri Seçimi ve İşin Alınması süreci daha kolaylaşmıştır	2,285	1,000
03. TMS/TFRS’den sonra denetim planlaması daha kolaylaşmıştır	3,000	1,060
04. TMS/TFRS’den sonra denetim programının yürütülmesi daha kolaylaşmıştır	3,020	1,089
05. TMS/TFRS’den sonra bulguların raporlanması daha kolaylaşmıştır	3,102	1,278
06. TMS/TFRS’den sonra denetim için gerekli olan sürede azalış olmuştur	2,163	0,920
07. Denetim de analitik inceleme prosedürlerini kapsayan istatistiksel metotları daha az kullanıyorum	2,530	0,892
Yarar	2,900	0,681
08. TMS/TFRS’den sonra şirketlerdeki iç kontroller daha etkin yapılmaktadır	2,653	1,164
09. TMS/TFRS’den sonra denetimde etkinlik ve kalite artmıştır	3,061	1,087
10. TMS/TFRS’den sonra yeterli ve gerekli sayıda denetim kanıtını daha hızlı bir şekilde topluyoruz	2,612	1,057
11. TMS/TFRS’den sonra denetim sonucunda olumlu görüş içeren rapor sunma oranı artmıştır	2,571	0,889
12. TMS/TFRS’den sonra şirketlerin finansal tablolarının hata içerme olasılığı azalmıştır	2,795	1,060
13. TMS/TFRS’ nin modern, güvenilir ve ihtiyaçlara cevap verebilir nitelikte olduğu kanısındayım	3,673	0,774
14. TMS/TFRS’yi uygulayan şirketlerde denetim riski de azalmıştır	2,938	1,068
Zorluk	3,811	0,738
15. TMS/TFRS’den sonra denetimle ilgili eğitime sürekli ihtiyaç duymaktayız	4,000	0,935
16. Denetçilerin ve şirket muhasebecilerinin TMS/TFRS konusunda bilinçlendirilmeleri denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir	4,000	1,154
17. TMS/TFRS’den sonra denetimde bilgisayar destekli denetim tekniklerine olan ihtiyaç daha da artmıştır	3,816	1,148
18. Denetim esnasında karşılaştığımız, TMS/TFRS’yi ilgilendiren sorunlara vermiş olduğumuz önerilerin yerine getirilmesinde zorluklar olmaktadır	3,428	0,978
Sakınca	2,683	0,645
19. TMS/TFRS’den sonra şirketlerin, denetçi firmalardan alabileceği diğer hizmetler sınırlanmıştır	2,122	0,904
20. TMS/TFRS’den sonra denetim hizmeti karşılığında alınan ücretlerde artış olmuştur	2,163	0,986
21. TMS/TFRS’den sonra denetim çalışmasının maliyetinde artış olmuştur	3,551	1,042
22. TMS/TFRS’den sonra şirketlerin, denetçi firma değişiklikleri artmıştır	2,898	0,984

* (1) Kesinlikle Katılmıyorum..... (5) Tamamen Katılıyorum

5.5.2 TMS/TFRS'nin Denetim Sürecini Kolaylaştırması, Zorlaştırması, Yararları ve Sakıncaları Açısından Farklılıklar

H₀: TMS/TFRS'nin denetim sürecini kolaylaştırması, zorlaştırması, yararları ve sakıncalarının ortalamaları arasında anlamlı farklılıklar yoktur.

H₁:TMS/TFRS'nin denetim sürecini kolaylaştırması, zorlaştırması, yararları ve sakıncalarının ortalamaları arasında anlamlı farklılıklar vardır.

Oluşturulan hipotezlerin testinde tek yönlü varyans analizi kullanılmıştır. Denetçilerin bu dört faktöre vermiş oldukları cevapların ortalamaları arasındaki farklılıklar incelenmiştir. Aşağıda analiz sonuçlarını gösteren tablolara yer verilmiştir.

Tablo 5.28. Kolaylık, Zorluk, Yarar ve Sakınca Faktörleri Arasındaki Farklılıklar

	Kareler toplamı	Serbestlik derecesi	Ortalama kareler	F	Anlamlılık
Gruplar arası	3,776	3	1,259	6,794	,003
Gruplar içi	3,335	18	,185		
Toplam	7,111	21			

* $\alpha = 0,01$

Denetçilerin oluşturulan bu dört faktöre vermiş oldukları cevapların genel ortalamaları açısından aralarında 0,01 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmuştur. H₀ hipotezi reddedilmiştir (p=0,003).

Hangi grubun diğerinden / diğerlerinden farklı olduğunu tespit etmek amacıyla yapılan One Way Anova (Scheffe) testi sonuçları aşağıdaki tablo 3.29'da verilmiştir.

Tablo 5.29. Kolaylık, Zorluk, Yarar ve Sakınca Faktörleri Arasındaki Farklılık Derecesi

Scheffe

		Ortalama fark	Standart hata	Anlamlılık
Kolaylık	Yarar	-,2240	,23007	,814
	Sakınca	-,0073	,26978	1,000
	Zorluk	-1,1326*	,26978	,006
Yarar	Kolaylık	,2240	,23007	,814
	Sakınca	,2167	,26978	,885
	Zorluk	-,9086*	,26978	,029
Sakınca	Kolaylık	,0073	,26978	1,000
	Yarar	-,2167	,26978	,885
	Zorluk	-1,1253*	,30435	,015
Zorluk	Kolaylık	1,1326*	,26978	,006
	Yarar	,9086*	,26978	,029
	Sakınca	1,1253*	,30435	,015

* $\alpha = 0,05$

Scheffe testi neticesinde elde edilen sonuçlar şu şekildedir:

TMS/TFRS'nin denetim sürecini kolaylaştırması ile zorlaştırması arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark olduğu belirlenmiştir (p=0,006). Çıkan sonuca göre anketimizi cevaplandıran denetçiler TMS/TFRS'nin denetim sürecini kolaylaştırmadığını aksine zorlaştırdığını belirtmektedirler. Kolaylık ve zorluk faktörleri arasındaki ortalama farkı 1,1326'dır ve anlamlılık düzeyi 0,05'in altındadır.

TMS/TFRS'nin denetim sürecine yararları ile denetim sürecini zorlaştırması arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark olduğu belirlenmiştir (p=0,029). Çıkan sonuca göre anketimizi cevaplandıran denetçiler TMS/TFRS'nin denetim sürecine yararları olduğu konusunda kararsız kalırken, denetim sürecini zorlaştırdığını belirtmektedirler. Yararlılık ve zorluk faktörleri arasındaki ortalama farkı 0,9086'dır ve anlamlılık düzeyi 0,05'in altındadır.

TMS/TFRS'nin denetim sürecine sakıncaları ile denetim sürecini zorlaştırması arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark olduğu belirlenmiştir (p=0,015). Çıkan sonuca göre anketimizi cevaplandıran denetçiler TMS/TFRS'nin denetim sürecine sakıncasının olmadığını ama denetim sürecini zorlaştırdığını belirtmektedirler. Sakınca

ve zorluk faktörleri arasındaki ortalama farkı 1,1253 'tür ve anlamlılık düzeyi 0,05'in altındadır.

5.5.3. Denetçilerin Cinsiyetleri Açısından TMS/TFRS'nin Denetim Sürecini Zorlaştırmasına Bakışı

H₀:Denetçilerin cinsiyetleri açısından TMS/TFRS'nin denetim sürecini zorlaştırması ifadelerinin ortalamaları arasında anlamlı farklılıklar yoktur.

H₁:Denetçilerin cinsiyetleri açısından TMS/TFRS'nin denetim sürecini zorlaştırması ifadelerinin ortalamaları arasında anlamlı farklılıklar vardır.

Oluşturulan hipotezleri test etmek için bağımsız örneklem için t testi kullanılmıştır. Denetçilerin cinsiyetleri açısından zorluk faktörüne vermiş oldukları cevapların ortalamaları arasındaki farklılıklar incelenmiştir. Aşağıda analiz sonucunu gösteren tabloya yer verilmiştir.

Tablo 5.30. Denetçilerin Cinsiyetleri Arasında Zorluk Faktörü Açısından Farklılıklar

	N	Ortalama	t testi	p
Erkek	42	3,76	-1,149	,257
Kadın	7	4,10		

* $\alpha = 0,05$

Zorluk faktörü genel ortalaması açısından denetçilerin cinsiyetleri arasında 0,05 anlamlılık düzeyinde anlamlı bir farklılık bulunamamıştır. H₀ hipotezi reddedilememiştir (p=0,257). Bayan denetçilerin ortalaması erkek denetçilere göre TMS/TFRS'nin denetim sürecini zorlaştırdığı hususunda biraz fazla olsa da istatistiksel olarak anlam ifade etmemektedir. Cinsiyetlerine göre ayrılan denetçiler zorluk faktörü içerisindeki ifadelere aynı düzeyde katılarak, TMS/TFRS'lerin denetim sürecini zorlaştırdığını belirtmektedir.

5.5.4. Denetçilerin Yaşları Açısından TMS/TFRS'nin Denetim Sürecini Zorlaştırmasına Bakışı

H₀:Denetçilerin yaşları açısından TMS/TFRS'nin denetim sürecini zorlaştırması ifadelerinin ortalamaları arasında anlamlı farklılıklar yoktur.

H₁:Denetçilerin yaşları açısından TMS/TFRS'nin denetim sürecini zorlaştırması ifadelerinin ortalamaları arasında anlamlı farklılıklar vardır.

Oluşturulan hipotezlerin testinde tek yönlü varyans analizi kullanılmıştır. Denetçilerin yaşları açısından zorluk faktörüne vermiş oldukları cevapların ortalamaları arasındaki farklılıklar incelenmiştir. Aşağıda analiz sonucunu gösteren tabloya yer verilmiştir.

Tablo 5.31. Denetçilerin Yaş Aralıkları Arasında Zorluk Faktörü Açısından Farklılıklar

	Kareler toplamı	Serbestlik derecesi	Ortalama kareler	F	Anlamlılık
Gruplar arası	,834	2	,417	,756	,475
Gruplar içi	25,358	46	,551		
Toplam	26,191	48			

* $\alpha = 0,05$

Zorluk faktörü genel ortalaması açısından denetçilerin yaşları arasında 0,05 anlamlılık düzeyinde anlamlı bir farklılık bulunamamıştır. H₀ hipotezi reddedilememiştir (p=0,475). 36-45 yaş aralığındaki denetçiler, diğer yaş aralıklarındaki denetçilere nazaran TMS/TFRS'lerin denetim sürecini zorlaştırdığı ifadesine daha fazla katılmalarına rağmen bu istatistiksel olarak anlam ifade etmemektedir. Yaş aralıklarına göre ayrılan denetçiler zorluk faktörü içerisindeki ifadelere aynı düzeyde katılarak, TMS/TFRS'lerin denetim sürecini zorlaştırdığını belirtmektedir.

5.5.5 Denetçilerin Unvanları Açısından TMS/TFRS'nin Denetim Sürecini Zorlaştırmasına Bakışı

H₀:Denetçilerin unvanları açısından TMS/TFRS'nin denetim sürecini zorlaştırması ifadelerinin ortalamaları arasında anlamlı farklılıklar yoktur.

H₁:Denetçilerin unvanları açısından TMS/TFRS'nin denetim sürecini zorlaştırması ifadelerinin ortalamaları arasında anlamlı farklılıklar vardır.

Oluşturulan hipotezlerin testinde tek yönlü varyans analizi kullanılmıştır. Denetçilerin unvanları açısından zorluk faktörüne vermiş oldukları cevapların ortalamaları arasındaki farklılıklar incelenmiştir. Aşağıda analiz sonucunu gösteren tabloya yer verilmiştir.

Tablo 5.32. Denetçilerin Unvanları Arasında Zorluk Faktörü Açısından Farklılıklar

	Kareler toplamı	Serbestlik derecesi	Ortalama kareler	F	Anlamlılık
Gruplar arası	1,756	4	,439	,790	,538
Gruplar içi	24,435	44	,555		
Toplam	26,191	48			

* $\alpha = 0,05$

Zorluk faktörü genel ortalaması açısından denetçilerin unvanları arasında 0,05 anlamlılık düzeyinde anlamlı bir farklılık bulunamamıştır. H₀ hipotezi reddedilememiştir (p=0,538). Kıdemli denetçilerin ortalaması diğer denetçilere göre TMS/TFRS'nin denetim sürecini zorlaştırdığı hususunda biraz fazla olsa da istatistiksel olarak anlam ifade etmemektedir. Unvanlarına göre ayrılan denetçiler zorluk faktörü içerisindeki ifadelere aynı düzeyde katılarak, TMS/TFRS'lerin denetim sürecini zorlaştırdığını belirtmektedir.

5.5.6. Denetçilerin Hizmet Süreleri Açısından TMS/TFRS'nin Denetim Sürecini Zorlaştırmasına Bakışı

H₀:Denetçilerin hizmet süreleri açısından TMS/TFRS'nin denetim sürecini zorlaştırması ifadelerinin ortalamaları arasında anlamlı farklılıklar yoktur.

H₁:Denetçilerin hizmet süreleri açısından TMS/TFRS'nin denetim sürecini zorlaştırması ifadelerinin ortalamaları arasında anlamlı farklılıklar vardır.

Oluşturulan hipotezlerin testinde tek yönlü varyans analizi kullanılmıştır. Denetçilerin hizmet süreleri açısından zorluk faktörüne vermiş oldukları cevapların ortalamaları arasındaki farklılıklar incelenmiştir. Aşağıda analiz sonucunu gösteren tabloya yer verilmiştir.

Tablo 5.33. Denetçilerin Hizmet Süreleri Arasında Zorluk Faktörü Açısından Farklılıklar

	Kareler toplamı	Serbestlik derecesi	Ortalama kareler	F	Anlamlılık
Gruplar arası	1,173	2	,586	1,078	,349
Gruplar içi	25,018	46	,544		
Toplam	26,191	48			

* $\alpha = 0,05$

Zorluk faktörü genel ortalaması açısından denetçilerin hizmet süreleri arasında 0,05 anlamlılık düzeyinde anlamlı bir farklılık bulunamamıştır. H₀ hipotezi reddedilememiştir (p=0,349). Hizmet sürelerine göre ayrılan denetçiler zorluk faktörü içerisindeki ifadelere aynı düzeyde katılarak, TMS/TFRS'lerin denetim sürecini zorlaştırdığını belirtmektedir.

5.5.7. Denetçilerin Eğitim Durumları Açısından TMS/TFRS'nin Denetim Sürecini Zorlaştırmasına Bakışı

H₀: Denetçilerin eğitim durumları açısından TMS/TFRS'nin denetim sürecini zorlaştırması ifadelerinin ortalamaları arasında anlamlı farklılıklar yoktur.

H₁: Denetçilerin eğitim durumları açısından TMS/TFRS'nin denetim sürecini zorlaştırması ifadelerinin ortalamaları arasında anlamlı farklılıklar vardır.

Oluşturulan hipotezleri test etmek için bağımsız örneklem için t testi kullanılmıştır. Denetçilerin eğitim durumları açısından zorluk faktörüne vermiş oldukları cevapların ortalamaları arasındaki farklılıklar incelenmiştir. Aşağıda analiz sonucunu gösteren tabloya yer verilmiştir.

Tablo 5.34. Denetçilerin Eğitim Durumları Arasında Zorluk Faktörü Açısından Farklılıklar

	Kareler toplamı	Serbestlik derecesi	Ortalama kareler	F	Anlamlılık
Gruplar arası	,076	1	,076	,137	,713
Gruplar içi	26,115	47	,556		
Toplam	26,191	48			

* $\alpha = 0,05$

Zorluk faktörü genel ortalaması açısından denetçilerin eğitim durumları arasında 0,05 anlamlılık düzeyinde anlamlı bir farklılık bulunamamıştır. H₀ hipotezi reddedilememiştir (p=0,713). Eğitim durumlarına göre ayrılan denetçiler zorluk faktörü içerisindeki ifadelere aynı düzeyde katılarak, TMS/TFRS'lerin denetim sürecini zorlaştırdığını belirtmektedir.

6. SONUÇ

Muhasebe bilgileri işletme içinde olduğu gibi işletme dışındaki ilgili kişi ve kuruluşlar açısından da önemlidir. Muhasebe standartları, dünyanın birçok bölgesindeki finans piyasalarının, benzer kural ve düzenlemelere sahip olarak tek bir piyasa gibi faaliyet göstermesi ile yatırım yapacak yatırımcıların dünya çapında bir kıyaslama ve değerlendirme yapabilmesi, doğru ve kaliteli bilgi üretilmesini sağlamak için oldukça gereklidir. Muhasebe standartları olmadan oluşturulan finansal tabloların karşılaştırılması sağlıklı olmamakta ve yanlış kararların alınmasına neden olabilmektedir. Muhasebe standartları ile uluslararası yatırımların ve yatırımcıların yabancı sermaye piyasalarında yatırım yapmaları kolaylaşmaktadır. Finansal raporlar belirli standartlara göre oluşturulduğundan, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olmakta, bunun sonucunda da yanlış anlamalar ortadan kalkarak, şirket yöneticileri ve ilgili kişi ve kuruluşlar daha sağlıklı kararlar alabilmektedir. Bununla birlikte standartları uygulayacak olan kişilerin de standartları çok iyi bilmesi ve doğru bir şekilde uygulaması gerekir.

Yatırımcının doğru karar verebilmesi için işletmelerin sundukları muhasebe bilgilerinin onların mevcut durumunu net bir şekilde yansıtacak anlaşılır, tarafsız ve karşılaştırılabilir olması gerekir. Sunulan muhasebe bilgilerinin de güvenilirliği sağlamak açısından üçüncü kişiler tarafından, belirli standartlara göre bu muhasebe bilgilerinin gerçekleri yansıtıp yansıtmadığının değerlendirilmesi gerekir. Bu değerlendirme de bağımsız denetim ile yapılmaktadır. Bağımsız denetimin temelinde de kamuyu aydınlatmanın gerekliliği yatmaktadır. Bunlara ek olarak bağımsız denetim, işletme yönetimine işletmenin gerçek durumunu yansıttığı için yöneticilerin gelecekle

ilgili alması gereken kararların saptanmasında yol gösterici bir rol de üstlenmiş olmaktadır.

Türkiye Muhasebe Standartlarının bağımsız denetim sürecine olan etkisinin ölçülmesi olan araştırmamızın ana amacı doğrultusunda Türkiye’de SPK’ya bağlı denetim firmalarına uygulanan anket çalışmasının sonucunda elde edilen bulgulara göre bağımsız denetçiler, Türkiye Muhasebe Standartları hakkında yeterli bilgiye sahip olsalar da, yine de sürekli bir eğitime ihtiyaç duymaktadırlar. Buradan bağımsız denetçilerin büyük bir çoğunluğunun eğitim konularına yatkın oldukları ve kendilerini daha çok geliştirmek istedikleri sonucu çıkmaktadır. Bununla birlikte denetlenen şirketler de finansal tablolarında ve muhasebe uygulamalarında, muhasebe standartlarını istenilen düzeyde uygulayamamaktadır. Bu doğrultuda şirket muhasebecilerinin de sürekli bir eğitimden geçmesi gerekmektedir. Denetçilerin ve şirket muhasebecilerinin TMS/IFRS konusunda bilinçlendirilmeleri denetim kalitesini iyileştirecektir.

Türkiye Muhasebe Standartları, finansal olayların muhasebe bilgi sistemine yansıtılmasında ve değerlendirmesinde birtakım alternatifler sunmaktadır. İşletmeler de kendi yapılarına uygun olan alternatifini seçebilmektedirler. Bu alternatiflerin denetçiler tarafından biliniyor olması da denetimin kalitesini ve etkinliğini artırmaktadır.

Elde edilen bulgulara göre bağımsız denetçiler Türkiye Muhasebe Standartları’nı modern, güvenilir ve ihtiyaçlara cevap verebilir nitelikte görmektedir. Bağımsız denetçilerin bu şekilde düşünmeleri de, dünyanın pek çok ülkesinde ve Avrupa Birliği’nde UMS/IFRS’nin benimsenmesi ve uygulanıyor olması açısından, ülkemizin de dünya piyasalarına entegre olabilmek ve Avrupa Birliği’ne girme sürecinde olması açısından olumlu bir durumdur.

Bilgisayar destekli denetim teknikleri denetçinin çalışmalarını daha hızlı ve etkili bir şekilde yapmasını sağlamaktadır. Elde edilen bulgular çerçevesinde TMS/TFRS'den sonra bilgisayar destekli denetim tekniklerine olan ihtiyaç daha da artmıştır. Böyle bir durumda bize TMS/TFRS'den sonra denetçilerin iş yüklerinin daha da arttığını göstermektedir.

Yine çalışmadan elde edilen bulgulara göre, TMS/TFRS uygulamaları sonrasında denetim hizmeti karşılığında alınan ücretlerde artış olmamıştır. Fakat denetim çalışmasının maliyetinde bir artış olmuştur. Denetim firmaları ve bağımsız denetçiler açısından, denetim hizmeti karşılığında alınan ücretlerde artış olmamasına rağmen denetim çalışmasının maliyetinde artış olması denetim firmaları ve denetçileri adına olumsuz bir durumdur. Ayrıca denetim çalışmasının maliyetinde artış olması da yine denetçilerin iş yüklerinde artış olabileceğini göstermektedir.

Son olarak çalışmadan elde edilen bulguları genel olarak değerlendirdiğimizde, Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamalarının denetim sürecini zorlaştırdığı; buna rağmen Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamalarının şirketler tarafından doğru bir şekilde mutlaka uygulanması gerektiği sonucuna varılmıştır.

Bu çalışmada TMS/TFRS'nin denetim sürecine olan etkisi SPK'ya bağlı denetim firmalarındaki bağımsız denetçilerin görüşleri doğrultusunda değerlendirilmiştir. Gelecekteki çalışmalarda söz konusu çalışmanın diğer meslek mensuplarına uygulanmasıyla, konunun daha kapsamlı bir şekilde inceleneceği ve getirilecek öneriler açısından da katkı sağlayacağı söylenebilir.

KAYNAKLAR

- Akdoğan, N. (2007), "Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları'nın Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri", *Mali Çözüm Dergisi*, 2007(80): 101-117.
- Akgül A. ve O. Çevik, (2003), *İstatistiksel Analiz Teknikleri: SPSS'te İşletme Yönetimi Uygulamaları*, Emek Ofset Ltd. Şti., Ankara.
- Aksoy, T. (2005), "Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi", *Mali Çözüm Dergisi*, 2005(71):182-199
- Aksoy, T. (2006), *Tüm Yönleriyle Denetim: AB ile Müzakere ve Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Paradigma*, Cilt 1, Genişletilmiş 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Altunışık, R., R. Coşkun, S. Bayraktaroğlu ve E. Yıldırım, (2004), *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı*, Genişletilmiş 3. Baskı, Sakarya Kitabevi, Sakarya.
- Arens Alvin A. ve Loebbecke James, K. (1997), *Auditing: An Integrated Approach*, 7th Edition, Prentice Hall, New Jersey.
- Arıkan, Y. (1996), "Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye Uygulaması", *Mali Çözüm Dergisi*, 1996(36): 60-71.
- Ay, M. (2007), "Bilişim Teknolojilerinin Muhasebe Denetiminde Kullanılması ve Türkiye'de Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim Firmalarında Bilişim Teknolojilerinin Kullanım Düzeyi Üzerine Bir Araştırma", *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 7(14): 271-290.

- Ayboğa, H. (2002), "Globalleşme Sürecinde Muhasebe Alanındaki Gelişmelere Ülkemizin Uyumu", *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5(8): 39-55.
- Ataman, Ü., R. Hacırüstemoğlu ve N. Bozkurt (2001), *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*, 1. Baskı, Alfa Yayınları, İstanbul.
- Atılğan, T. (2006), "KOBİ Niteliğindeki Tekstil ve Hazır Giyim İşletmelerinin Uluslararası Pazarlara Açılmasında Sektörel Dış Ticaret Şirketlerinin Etkisi", *Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 13(1): 149-166.
- Bakır, M. (2003), *Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mevzuatı İlaveli Denetim*, Akademisyen Yayınevi, Rize.
- Başpınar, A. (2004), "Türkiye'de ve Dünya'da Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış", *Maliye Dergisi*, 2004(146): 42-57.
- Başpınar, A. (2005), "Türkiye'de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış", *Maliye Dergisi*, 2005(148): 35-62.
- Bostancı, S. (2002), "Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu", *Mali Çözüm Dergisi*, 2004(59): 71-81.
- Bozkurt, N. (2006), *Muhasebe Denetimi*, Alfa Basım Yayım Ltd. Şti. (Yayımcılık), İstanbul.
- Brown, P. ve A. Tarca (2007), "Achieving High Quality, Comparable Financial Reporting: A Review of Independent Enforcement Bodies in Australia and the United Kingdom", *ABACUS*, 43(4): 438-473.

- Chiapello, E. ve K. Medjad (2009), “An unprecedented privatisation of mandatory standard-setting: The case of European accounting policy”, *Critical Perspectives on Accounting*, 2009(20): 448-468.
- Çankaya, F. (2007), “Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin Ve Türkiye Karşılaştırması”, *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(6):127-148.
- Çelen, E. (2001), “Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, 2001(55): 185-191.
- Çetiner, E. (2006), *Genel Muhasebe Teori ve Uygulama*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Çiftci, Y. ve A. Erserim (2008), “Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, *Uluslararası Sermaye Hareketleri ve Gelişmekte Olan Piyasalar Uluslararası Sempozyumu Bildirileri Kitabı*, Balıkesir Üniversitesi, Bandırma İİBF, 233-242, Bandırma.
- Çömlekçi, F., M.Yılcı, N. Erdoğan, S. Önce, S. Kardeş-Selimoğlu ve E. Kaya, (2004), *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*, TC Anadolu Üniversitesi Yayını No: 1585, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 839, 1. Baskı, Eskişehir, 20 Haziran 2009.
(http://books.google.com.tr/books?id=22o2YAmV6hAC&printsec=copyright&source=gbs_pub_info_s&cad=1).
- Dalak, G. (2000), “Denetim ve Kalite Denetimi”, *Muğla Üniversitesi SBE Dergisi*, 1(1): 65-79.
- Deloitte Touch Tohmatsu, 2008, KOBİ’ler için UFRS Taslağı ve Türkiye’de Uygulanabilirliği ile İlgili Düşünceler, 10 Haziran 2009.

(http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/Turkeytr_denetim_kobiler%20icin%20UFRS_030108.pdf)

Deloitte Touch Tohmatsu, IFRSs in your pocket 2009, 15 Haziran 2009.

(<http://www.iasplus.com/dttpubs/pocket2009.pdf>).

Deloitte Touch Tohmatsu, Uluslararası Finansal Raporlama Cep Kitapçığı 2008, 25

Mayıs 2009. (http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/Turkeytr_audit_UFRScepkitapcigi2008_090508.pdf).

Demir, V. (2007), “KOBİ’ler İçin UFRS’nin Son Taslağı ve Değerlendirmeler”, *Mali Çözüm Dergisi*, 2007(80): 43-58.

Devlet Planlama Teşkilatı (2007), *KOBİ Stratejisi ve Eylem Planı (2007-2009)*, Ocak, Ankara.

Damant, D. (2003), “Accounting Standards-A New Area”, *Journal of Balance Sheet*, 11(1): 9-20.

Dönmez, A. ve A. Ersoy (2006), “Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi”, *Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi (bilig)*, 2006(36): 69-91.

Dunn, L. J. (2002), “Harmonization of Financial Reporting and Auditing Across Cultural Boundaries: An Examination of 201 Company Financial Reports”, *International Journal of Auditing*, 2002(6): 265-275.

Erdoğan, M. (2002), “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 2002(5): 51-63.

Garcia-Benau Maria, A. ve A. Zorio (2004), “Audit Report on Financial Statements Prepared According to IASB Standards: Empirical Evidence From The European Union”, *International Journal of Auditing*, 8(3): 237-252.

- Gökdeniz, Ü. (2004), “2005 Yılına Doğru Türkiye ve Avrupa Birliği Muhasebe Standartlarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Entegrasyonu ve Bir Yaklaşım”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 2004(24): 165-170.
- Gökdeniz, Ü. (2006), *Muhasebe Uygulamalarındaki Uluslararası Farklılıklar ve Çözüm Önerisi*, Avcıol Basım Yayın, İstanbul.
- Gönen, S., G. Uğurluel ve A. Özdemir (2009), ”Türkiye’de UFRS Uygulamalarında Karşılaşılan Sorunlara Yönelik Muhasebe Meslek Mensuplarının Bakış Açıları Üzerine Bir Araştırma”, XXVIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu “Yakın Gelecek ve Muhasebe Eğitimi” , 20-24 Mayıs 2009, Alaçatı-Çeşme.
- Güçlü, F. (2008), *Muhasebe Denetimi: İlkeler ve Teknikler*, 3. Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara.
- Güler, E. (2006), *Bağımsız Dış Denetim Süreci Kurumsal-Sosyal Sorumluluk İlişkisi Bankacılık Sektörü Uygulaması*, yayınlanmamış doktora tezi, Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü, İstanbul.
- Gürbüz, H. (1995), *Muhasebe Denetimi*, 4. Baskı, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul.
- Güredin, E. (2007), *Denetim ve Güvence Hizmetleri: SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler*, 11. Bası, Arıkan Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti., İstanbul.
- Hodgdon, C., R. H. Tondkar, A. Adhikari and D. W. Harless (2009), “Compliance with International Financial Reporting Standards and auditor choice: New evidence on the importance of the statutory audit”, *The International Journal of Accounting*, 2009(44): 33-35.
- Irmak, R., G. Arslan-Kurna, B. Çağlayan ve B. Bal (2002), *Muhasebenin Genel Esasları Muhasebe Hata ve Hileleri ile Bunların Tespit Yöntemleri ve*

- Hesapların Denetimi*, Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi: 7, Ankara.
- İbiş, C. ve A. Akarçay (2003), “IOSCO Deklarasyonu ve Menkul Kıymet Borsalarında IAS’ın Uygulanması Süreci”, 6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 16-19 Nisan 2003, İstanbul.
- Kardeş-Selimoğlu, S. ve H. Göktepe (2007), “Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Bağımsız Denetimle İlgili Yeni Düzenlemeler”, *Mali Çözüm Dergisi*, 2007(81): 17-44.
- Kenger, E. (2001), TC Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurumu Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu, YDK Mesleki Eğitim Yayınları, 24 Haziran 2009. (http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm#d3a).
- Kepekçi, C. (2004), *Bağımsız Denetim*, 5. Baskı, Avcıol Basım Yayın, İstanbul.
- Korkmaz, T., H. Temel ve E. Birkan (2007), “Uluslararası Muhasebe Standartları ve KOBİ’lere Etkileri”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 2007(36): 96-105.
- Kuba, Y. (2007), *Ülkemizde 2005’ten İtibaren SPK’ya Tabi İşletmelerce Uygulanan Muhasebe Standartları’nın İncelenmesi*, yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Küçüksavaş, N. (2005), *Finansal Muhasebe (Genel Muhasebe)*, Kare Yayınları, İstanbul.
- Memiş, M. Ü. (2007), “Türkiye’deki İç Denetim Profiline Belirlenmesine İlişkin Bir Araştırma”, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(1): 461-478.
- Memiş, M. Ü. (2008), “Etkin ve Başarılı Bir İç Denetim İçin Gerekli Koşullar”, *Mali Çözüm*, 2008(85): 75-92.

- Morril, C. ve J. Morrill, (2003), “Internal Auditors and the External Audit: A Transaction Cost Perspective”, *Managerial Auditing Journal*, 18(6/7): 490 – 504.
- Nerudova, D. ve H. Bohusova (2008), “The Empirical Study of the SMEs Position in the Process of IFRS for SME Application in the Czech Republic”, *Economics and Management*, 2008(13): 163-169.
- Oksay, S. ve O. Acar (2005), *Sigorta Sektöründe Uluslararası Finansal Raporlama Standartları: Kurumlar ve Standartların Özetleri*, Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları – 3., İstanbul.
- Önçü, S., B. Taner, F., Karasioğlu ve H. Arıcı, (1997), “Bağımsız Denetçilerin Yetki ve Sorumlulukları”, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 30 Nisan- 4 Mayıs 1997, Antalya.
- Porter, B., J. Simons ve D. Hatherly (2003), *Principles of External Auditing, Second Edition*, John Wiley&Sons, Ltd., NJ., USA.
- Sağlam, N., S. Şengel ve B. Öztürk (2008), *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Seviğ V. (2006, Mayıs 1), Türkiye Muhasebe Standartları, Dünya Gazetesi.
- Sevim, Ş., T. Çetinoğlu ve N. Kurnaz (2006), “Avrupa Birliği Müzakereleri Sürecinde AB 8. Yönergesi Kapsamında Türkiye’de Denetim ve Denetçilik Mesleği’nin Durumu: AB Müzakereleri Gelişim İçin Bir Fırsat mıdır?”, *Mali Çözüm*, 2006:74: 44-76.
- Soydal, H. (2006), “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerde E-Ticaret”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2006(15): 539-553.

- Tenker, N. (1982), *Şirketlerin Halka Açılmasında Finansal Tabloların ve Dış Denetimlerin Önemi*, Gazi Üniversitesi Yayın No: 2, Ankara.
- Uluslan, H. (2005), “Menkul Kıymet Borsalarına Kayıtlı Şirketlerde IAS/IFRS’ nin Kabulü veya IAS/IFRS’ ye Uyum”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 5(15):9-30.
- Ulusoy, Y. (2005), Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetimin Fonksiyonları Ve Denetçi Bağımsızlığı, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7(2): 265-300.
- Usta, H. (2007), *Muhasebe Mesleği ile İlgili Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’deki Düzenlemeler ile Karşılaştırılması*, yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Uysal, Ö. Ö. (2006). “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci: IASC ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslararası Örgütler”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 5(17): 87-108.
- Ünlü, O. (1997), “Denetlenen İşletmelerin Muhasebe Denetimi Meslek Ahlakından Bekledikleri”, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 30 Nisan-4 Mayıs 1997, Antalya.
- Üstündağ, S. (2000), “Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 1(1): 31-57.
- Üstündağ, S. (2005) “Global Finansal Raporlama Hayal mi?” *Sigorta Araştırmaları Dergisi*, 2005(1): 195-199.
- Üstündağ, S. (2006), “Global Finansal Raporlama Hayal mi?”, *Sigorta Araştırmaları Dergisi*, 2006(2): 195-199.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Faaliyet Raporu 2006, 3 Haziran 2009.
(http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/rapor_2006.pdf).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Faaliyet Raporu 2007, 3 Haziran 2009.
(http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/TMSK_FAALIYET_RAPORU_2007.pdf)

TÜRMOB, (2007), “IASB’nin KOBİ’ler İçin IFRS Taslağı”, *TÜRMOB International Haber*, 3(11): 1-8.

Yavaşoğlu, M. (2001), *Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim Yorum Uygulama ve Açıklamalar*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

http://tr.wikipedia.org/wiki/Birle%C5%9Fmi%C5%9F_Milletler, 28 Nisan 2009.

<http://turmob.org.tr/tmudesk/tmudesk.html>, 1 Temmuz 2009.

<http://www.denetimnet.net/Pages/DenetimTeknikleridisdenetim.aspx>, 22 Haziran 2009.

http://www.deik.org.tr/pages/TR/DEIK_CokTarafliKuruluslar.aspx?ctID=4&IKID=10,
27 Nisan 2009.

<http://www.dtm.gov.tr/dtmweb/yaziciDostu.cfm?dokuman=pdf&action=detayrk&yayinID=984&icerikID=1092&dil=TR>, 3 Mayıs 2009.

<http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/DF3CB5E-7C89-4D0B-AB85BC099E84470F/0/SMEProposed26095.pdf>, 22 Haziran 2009.

<http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=6&pid=9&subid=1#konu1>, 20 Haziran 2009.

http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=12&Itemid=59, 25 Mayıs 2009.

EKLER

EK 1: TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI'NIN BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNE OLAN ETKİLERİNİ ÖLÇMEYE YÖNELİK ANKET FORMU

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI'NIN BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNE OLAN ETKİLERİNİ ÖLÇMEYE YÖNELİK ANKET ÇALIŞMASI

Bu anket formu, Türkiye Muhasebe Standartları'nın (TMS) dış denetim sürecine olan etkisini belirlemeye yönelik olarak hazırlanmıştır. Elde edilen veriler gizli tutulacak ve sonuçlar bilimsel araştırma maksadıyla kullanılacaktır. Değerli vaktinizi ayırıp ankete gösterdiğiniz ilgiden dolayı şimdiden teşekkür ederiz.

Prof. Dr. Fatih Coşkun ERTAŞ
Arş. Gör. Atıla KARKACIER
 Gaziosmanpaşa Üniv. İ.İ.B.F İşletme Bölümü
 Mail: fatihcoskunertas@hotmail.com
 akarkacier@gop.edu.tr

1. Cinsiyetiniz

Erkek Kadın

2. Yaşınız

3. Meslek Unvanınızı belirtiniz

YMM Sorumlu Ortak Baş Denetçi Baş Denetçi Kıdemli Denetçi

Denetçi Denetçi Yardımcısı Stajyer Denetçi Yardımcısı

Diğer (Lütfen Belirtiniz) :

4. Mesleğinizdeki toplam hizmet süreniz

1 yıldan az 1-5 yıl arası 6-10 yıl arası 11-15 yıl arası

16-20 yıl arası 21 yıl ve üzeri

5. Eğitim durumunuz

Lisans Yüksek Lisans Doktora Diğer (Lütfen Belirtiniz) :

1. Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) hakkında yeterli bilgiye sahip misiniz?

a) Evet b) Hayır c) Kısmen

2. Denetim çalışması yaptığınız şirketlerde muhasebe standartları uygulamaları var mı?

a) Var b) Yok c) Kısmen

3. Denetimini yaptığınız firmaların TMS' ye uyarak finansal tablolar hazırlaması sizi tatmin ediyor mu ?

a) Evet b) Hayır c) Kısmen

Not: Aşağıdaki hükümlerden size uygun olan seçeneği lütfen işaretleyiniz.

İFADELER	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
4. TMS/TFRS'den sonra denetim işlemlerinde daha kolaylık sağlandı					
5. TMS/TFRS'den sonra Müşteri Seçimi ve İşin Alınması süreci daha kolaylaşmıştır					
6. TMS/TFRS'den sonra denetim planlaması daha kolaylaşmıştır					
7. TMS/TFRS'den sonra denetim programının yürütülmesi daha kolaylaşmıştır					
8. TMS/TFRS'den sonra bulguların raporlanması daha kolaylaşmıştır					
9. TMS/TFRS'den sonra denetim için gerekli olan sürede azalış olmuştur					
10. Denetim de analitik inceleme prosedürlerini kapsayan istatistiksel metotları daha az kullanıyorum					
11. TMS/TFRS'den sonra şirketlerdeki iç kontroller daha etkin yapılmaktadır					
12. TMS/TFRS'den sonra denetimde etkinlik ve kalite artmıştır					
13. TMS/TFRS'den sonra yeterli ve gerekli sayıda denetim kanıtını daha hızlı bir şekilde topluyoruz					
14. TMS/TFRS'den sonra denetim sonucunda olumlu görüş içeren rapor sunma oranı artmıştır					
15. TMS/TFRS'den sonra şirketlerin finansal tablolarının hata içerme olasılığı azalmıştır					
16. TMS/TFRS'nin modern, güvenilir ve ihtiyaçlara cevap verebilir nitelikte olduğu kanısındayım					
17. TMS/TFRS'yi uygulayan şirketlerde denetim riski de azalmıştır					
18. TMS/TFRS'den sonra denetimle ilgili eğitime sürekli ihtiyaç duymaktayız					
19. Denetçilerin ve şirket muhasebecilerinin TMS/TFRS konusunda bilinçlendirilmeleri denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir					
20. TMS/TFRS'den sonra denetimde bilgisayar destekli denetim tekniklerine olan ihtiyaç daha da artmıştır					
21. Denetim esnasında karşılaştığımız, TMS/TFRS'yi ilgilendiren sorunlara vermiş olduğumuz önerilerin yerine getirilmesinde zorluklar olmaktadır					
22. TMS/TFRS'den sonra şirketlerin, denetçi firmalardan alabileceği diğer hizmetler sınırlanmıştır					
23. TMS/TFRS'den sonra denetim hizmeti karşılığında alınan ücretlerde artış olmuştur					
24. TMS/TFRS'den sonra denetim çalışmasının maliyetinde artış olmuştur					
25. TMS/TFRS'den sonra şirketlerin, denetçi firma değişiklikleri artmıştır					

ÖZGEÇMİŞ

Atila KARKACIER, 1982 yılında TOKAT'ta doğmuştur. 2000 yılında Tokat Anadolu Lisesi'nden mezun olmuştur. 2001 yılında Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü'nde lisans eğitimine başlamıştır. 2006 yılında lisans eğitimini tamamlayarak, aynı yıl Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı'nda yüksek lisans eğitimine ve 2007 yılında aynı üniversitede araştırma görevlisi olarak çalışmaya başlamıştır. Halen Gaziosmanpaşa Üniversitesi'nde araştırma görevlisi olarak çalışmaktadır.