

T.C.  
MARMARA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE DENETİMİ BİLİM DALI

**ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI VE  
TÜRKİYE UYGULAMASI**

Yüksek Lisans Tezi

Nil Aslı BİLGİN

İstanbul,2006



T.C.  
MARMARA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE DENETİMİ BİLİM DALI

**ULUSLARARARASI DENETİM STANDARTLARI VE  
TÜRKİYE UYGULAMASI**

Yüksek Lisans Tezi

Nil Aslı BİLGİN

Danışman: PROF. DR. GÜRBÜZ GÖKÇEN

İstanbul,2006

## İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

**Kısaltmalar.....X**

**GİRİŞ.....3**

### 1.TEMEL KAVRAMLAR

1.1.Denetim Kavramı.....	3
1.2.Denetimin Önemi ve Gelişimi.....	3
1.3.Denetim Türleri.....	4
1.3.1.Amacına Göre Denetim Türleri.....	4
1.3.1.1.Finansal Tablo Denetimi.....	5
1.3.1.2.Uygunluk Denetimi.....	5
1.3.1.3.Performans Denetimi.....	6
1.3.2.Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri.....	6
1.3.2.1.Bağımsız Dış Denetim.....	6
1.3.2.2.İç Denetim.....	7
1.3.2.3.Kamu Denetimi.....	7
1.4.Denetçi Türleri.....	7
1.4.1.Bağımsız Dış Denetçi.....	8
1.4.2.İç Denetçi.....	8
1.4.3.Kamu Denetçisi.....	9

### 2.ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARININ OLUŞTURULMASI VE DÜNYADA VE TÜRKİYE’DE MUHASEBE VE DENETİME İLİŞKİN DÜZENLEYİCİ KURULUŞLAR

2.1.Uluslararası Denetim Standartlarının Oluşturulması.....	10
2.2.Uluslararası Denetim Standartları’nın Oluşturulmasına İlişkin Düzenleyici Kurumlar.....	11
2.2.1. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) ve Çalışma Esasları.....	12
2.2.2. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) ve Çalışma Esasları.....	12
2.3.Denetimin Türkiye’deki Gelişimi ve Düzenleyici Kurumlar.....	13
2.3.1.Denetimin Türkiye’de 3568 Sayılı Kanun Çerçevesindeki Gelişimi.....	13
2.3.1.1.Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği.....	14
2.3.1.2.Yeminli Mali Müşavirlerin Yetkileri ve Tam Tasdik Denetimi.....	15
2.3.2.3568 Sayılı Kanun Çerçevesinde Kurulan Denetimle İlgili Düzenleyici Kurumlar.....	16
2.3.2.1.TMUDESK (Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu).....	16
2.3.2.2.TÜDESK (Türkiye Denetim Standartları Kurulu).....	17
2.3.3.Denetimin Türkiye’de Sermaye Piyasası Kanunu Çerçevesindeki Gelişimi.....	18

2.3.4. Denetimin Türkiye’de Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Gelişimi .....	20
---	----

### **3.ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI VE TÜRKİYE UYGULAMALARI**

3.1.Genel Prensipler ve Sorumluluklarla İlgili Standartlar.....	22
3.1.1.ISA 200- Mali Tabloların Denetiminin Amacı ve Denetime İlişkin İlkeler .....	22
3.1.1.1.Denetimin Amacı .....	23
3.1.1.2.Finansal Tabloların Denetimi İle İlgili Etik Kurallar.....	23
3.1.1.3.Finansal Tablolarla İlgili Denetimin Yürütülmesi .....	24
3.1.1.4.Denetimin Kapsamı.....	24
3.1.1.5.Denetimin Sağladığı Kabul Edilebilir Güvence Derecesi .....	25
3.1.1.6.Denetim Riski ve Önemlilik.....	25
3.1.1.7.Finansal Tablolardaki Sorumluluk .....	26
3.1.1.8.Yürürlük Tarihi .....	26
3.1.1.9.ISA 200-Türkiye Uygulaması .....	27
3.1.2.ISA 210-Denetim Sözleşmesi .....	30
3.1.2.1.Denetim Sözleşmesi Düzenlenmesinin Amacı .....	30
3.1.2.2. Denetim Sözleşmesinin Kapsamı.....	31
3.1.2.3. Sürekli Denetimlerde Düzenlenen Denetim Sözleşmeleri .....	31
3.1.2.4.Denetim Sözleşmesinde Yapılan Değişiklikler ve Kabulü .....	32
3.1.2.5.Yürürlük Tarihi .....	33
3.1.2.6. ISA 210-Türkiye Uygulaması .....	33
3.1.3.ISA 220-Denetim Çalışmasında Kalite Kontrolü.....	35
3.1.3.1.Kalite Kontrolünde Göz Önünde Bulundurulması Gereken Hususlar .....	35
3.1.3.2.Denetim Kalitesinin Sağlanmasında Sorumluluklar .....	37
3.1.3.3. Kalite Kontrolünde Uyulması Gereken Etik Kurallar.....	37
3.1.3.4.Sorumlu Ortak Baş Denetçinin Denetim Ekibi İle İlgili Görevleri.....	38
3.1.3.5.Denetimle İlgili Kalite Kontrolü .....	39
3.1.3.6.Yürürlük Tarihi .....	39
3.1.3.7. ISA 220-Türkiye Uygulaması .....	39
3.1.4.ISA 230-Belgelendirme.....	43
3.1.4.1.Çalışma Kağıtlarının Şekli ve İçeriği .....	44
3.1.4.2.Çalışma Kağıtlarına İlişkin Gizlilik, Saklama, Alıkoyma ve Sahiplik .....	46
3.1.4.3.Yürürlük Tarihi .....	46
3.1.4.4. ISA 230-Türkiye Uygulaması .....	47
3.1.5.ISA 240-Mali Tablo Denetimlerinde Yolsuzluk ve Hataya İlişkin Denetçinin .....	50
Sorumluluğu .....	50
3.1.5.1.Hile ve Hatanın Özellikleri .....	50
3.1.5.2.İdarecilerin ve Yönetimin Sorumluluğu.....	52
3.1.5.3.Denetçinin Sorumluluğu .....	52
3.1.5.4. Hata ve Hile’nin Ortaya Çıkarılmasında Denetçinin Karşılaştığı.....	53
Kısıtlamalar .....	53
3.1.5.5.Denetimin Planlanması Aşamasında Hata ve Hile Riski .....	54
3.1.5.6.Profesyonel Şüphecilik.....	54

3.1.5.7. Denetim Ekibi ile İletişim .....	55
3.1.5.8. Risk Değerleme Prosedürleri .....	55
3.1.5.9.Hile Nedeni ile Oluşan Önemli Hata Riskinin Tespit Edilip Değerlendirilmesi ...	56
3.1.5.10.Hile Nedeni İle Finansal Tablolarda Meydana Gelen Önemli Hata Riskine Karşı Alınan Önlemler .....	57
3.1.5.11.İddia Seviyesinde Oluşan Hile ile İlgili Meydana Gelen Önemli Hata Riskine Karşı Denetçinin Yapması Gerekenler.....	57
3.1.5.12.Denetim Kanıtının Değerlendirilmesi .....	58
3.1.5.13.Yönetim Mektubunun Alınması.....	59
3.1.5.14.Belgelendirme .....	60
3.1.5.15.Yürürlük Tarihi .....	60
3.1.5.16.ISA 240-Türkiye Uygulaması .....	61
3.1.6.ISA 250 Mali Tabloların Denetiminde Kanun ve Kuralların Dikkate Alınması .....	64
3.1.6.1.Yönetimin Kanun ve Kurallara Uyma Sorumluluğu.....	65
3.1.6.2.Denetçinin Kanun ve Kurallara Uyma Sorumluluğu .....	66
3.1.6.3.Kanun ve Kurallara Uyumsuzluğun Yönetime Raporlanması .....	69
3.1.6.4.Mali Tablolar Hakkındaki Denetçi Görüşünün Mali Tablo Kullanıcılarına Raporlanması.....	69
3.1.6.5.Yürürlük Tarihi .....	70
3.1.6.6. ISA 250-Türkiye Uygulaması .....	70
3.1.7.ISA 260-Denetimle İlgili Hususların Yönetimdeki Sorumlu Kişilere İletilmesi .....	73
3.1.7.1.Yönetimden Sorumlu Kişiler .....	73
3.1.7.2.İletilmesi Gereken Önemli Denetim Konuları .....	74
3.1.7.3.İletişimin Zamanlaması ve Şekli .....	75
3.1.7.4.Gizlilik İlkesi.....	75
3.1.7.5.Yürürlük Tarihi .....	76
3.1.7.5.ISA 260-Türkiye Uygulaması .....	76
3.2.Risk Değerlemesi ve Risklere Karşı Alınan Önlemlerle İlgili Standartlar.....	78
3.2.1.ISA 300-Planlama .....	79
3.2.1.1.Planlamanın Amacı .....	79
3.2.1.2.Sözleşme Başlangıç Aktiviteleri .....	79
3.2.1.3.Planlama Aktiviteleri.....	80
3.2.1.3.1.Genel Denetim Stratejisi .....	80
3.2.1.3.2.Denetim Planı .....	80
3.2.1.3.3.Denetim Sürecinde Planlamada Yapılan Değişiklikler.....	81
3.2.1.3.4.Denetçilerin Yönetimden Sorumlu Kişilerle Olan İletişimi.....	81
3.2.1.3.5.İlk Defa Yapılacak Denetim Sözleşmeleri İçin Göz önünde Bulundurulacak Hususlar.....	82
3.2.1.4.Yürürlük Tarihi .....	82
3.2.1.5.ISA 300-Türkiye Uygulaması .....	82
3.2.2.ISA 315-Müşteri ve Çevresinin Tanınması ve Önemli Hata Riskinin Değerlendirilmesi .....	84
3.2.2.1.Risk Değerleme Prosedürleri ve İşletme ve Çevresi ile İlgili İç Kontrolleri de İçerecek Şekilde Toplanan Bilginin Kaynağı.....	85

3.2.2.1.1.Risk Değerleme Prosedürleri .....	86
3.2.2.1.1.1.Yönetim ve İşletme Dışındakilerle Yapılan Görüşmeler .....	86
3.2.2.1.1.2.Analitik Prosedürler .....	86
3.2.2.1.1.3.Gözlem ve Soruşturma .....	87
3.2.2.1.2.Denetim Ekibi ile Yapılan Fikir Alışverişleri .....	87
3.2.2.1.3.İç Kontrolleri de İçerecek Şekilde Müşteri ve Kontrol Çevresinin Tanınması .....	88
3.2.2.1.3.1.Finansal Raporlamaya Uygulanabilen Endüstri, Yasal ve Dış Çevre Faktörleri .....	89
3.2.2.1.3.2.İşletmenin Yapısı.....	89
3.2.2.1.3.3.Amaç ve Stratejiler İle Finansal Tablolarda Önemli Hata Riskine Yol Açabilecek İlgili İş Riskleri.....	89
3.2.2.1.3.4. İşletmenin Finansal Performansının Değerlendirilip Gözden Geçirilmesi .....	90
3.2.2.1.3.5.İç Kontrol .....	90
3.2.2.1.3.6.Denetimle İlgili Kontroller.....	91
3.2.2.1.4.İç Kontrol Sisteminin Tanınması .....	93
3.2.2.1.5.Denetçinin Risk Değerlemesi ile İlgili Bilişim Sistemine Dayanan veya Dayanmayan İç Kontrol Sistemi Unsurlarının Özellikleri .....	93
3.2.2.1.6. İç Kontrol Sisteminin Sınırlaması .....	94
3.2.2.1.7. Kontrol Çevresi .....	95
3.2.2.1.8.Müşteri İşletmenin Risk Değerleme Süreci .....	96
3.2.2.1.9.Finansal Raporlama ve İletişim İle İlgili İş Sürecini de İçerecek Şekilde Bilgi Sistemi .....	97
3.2.2.1.10.Kontrol Aktiviteleri .....	98
3.2.2.2.Önemli Hata Riskinin Değerlendirilmesi .....	99
3.2.2.2.1.Denetimde Özel Dikkat Gerektiren Önemli Riskler .....	100
3.2.2.2.2.Maddilik Prosedürlerinin Tek Başına Etkili Denetim Kanıtı Sağlamama Riski .....	101
3.2.2.2.3.Risk Değerlemesinin Gözden Geçirilmesi .....	101
3.2.2.3.Yönetimden Sorumlu Kişilerle Görüşme ve Belgelendirme.....	101
3.2.2.3.1.İşletme Yönetimi ve Sorumlu Kişilerle Görüşme .....	101
3.2.2.3.2.Belgelendirme .....	102
3.2.2.4.Yürürlük Tarihi .....	102
3.2.2.5.ISA 315-Türkiye Uygulaması .....	102
3.2.3.ISA 320-Denetimde Önemlilik .....	104
3.2.3.2.Önemlilik ile Denetim Riski Arasındaki İlişki.....	105
3.2.3.3.Yanlış Beyanların Etkilerinin Değerlendirilmesi .....	105
3.2.3.4.Yürürlük Tarihi .....	106
3.2.3.5.Türkiye Uygulaması .....	106
3.2.4.ISA 330-Risk Değerlemesinde Kullanılan Denetim Prosedürleri.....	107
3.2.4.1.İddia Seviyesindeki Önemli Hata Riskine Karşı Uygulanan Denetim Prosedürleri .....	107
3.2.4.2.Denetim Prosedürlerinin İçerik, Zamanlama ve Kapsamına Karar Verilmesi.....	108

3.2.4.2.1.Denetim Prosedürlerinin İçeriği .....	108
3.2.4.2.2.Denetim Prosedürlerinin Zamanlaması .....	109
3.2.4.2.3.Denetim Prosedürlerinin Kapsamı .....	110
3.2.4.2.4.Kontrol Testleri .....	110
3.2.4.2.4.1.Kontrol Testlerinin İçeriği.....	110
3.2.4.2.4.2.Kontrol Testlerinin Zamanlaması.....	111
3.2.4.2.4.3.Kontrol Testlerinin Kapsamı .....	111
3.2.4.2.5.Maddilik Prosedürleri.....	112
3.2.4.2.5.1.Maddilik Prosedürlerin İçeriği .....	112
3.2.4.2.5.2.Maddilik Prosedürlerinin Zamanlaması .....	113
3.2.4.2.5.3.Maddilik Prosedürlerinin Kapsamı .....	113
3.2.4.2.6.Açıklama ve Sunumların Yeterliliği .....	114
3.2.4.2.7.Toplanan Denetim Kanıtının Yeterlilik ve Uygunluğunun Değerlendirilmesi .....	114
3.2.4.3.Belgelendirme .....	114
3.2.4.4.Yürürlük Tarihi .....	115
3.2.4.5. ISA 330- Türkiye Uygulaması .....	115
3.2.5.ISA 402-Dışarıdan Hizmet Alan Kuruluşlarda Hizmet Yaklaşımı .....	115
3.2.5.1.Yürürlük Tarihi .....	117
3.2.5.2.ISA 402-Türkiye Uygulaması .....	117
3.3. Denetim Kanıtı İle İlgili Standartlar.....	118
3.3.1.ISA 500-Denetim Kanıtları .....	119
3.3.1.1.Yönetim İddiaları .....	120
3.3.1.1.1.İşlem Sınıfları ve Denetim Sürecinde Meydana Gelen Olaylarla İlgili İddialar .....	121
3.3.1.1.2. Dönem Sonundaki Hesap Bakiyeleri ile İlgili İddialar .....	121
3.3.1.1.3.Açıklama ve Sunum ile İlgili İddialar .....	122
3.3.1.2.Denetim Kanıtının Güvenilirliğini Etkileyen Faktörler .....	122
3.3.1.3.Denetim Kanıtı Toplama Yöntemleri.....	123
3.3.1.3.1. İnceleme .....	123
3.3.1.3.2.Gözlem .....	124
3.3.1.3.3.Soruşturma ve Teyit Etme.....	124
3.3.1.3.4.Yeniden Hesaplama Tekniği .....	124
3.3.1.3.5.Yeniden Uygulama Tekniği .....	125
3.3.1.3.6.Analitik Prosedürler .....	125
3.3.1.4.Yürürlük Tarihi .....	125
3.3.1.5.ISA 500-Türkiye Uygulaması .....	125
3.3.2.ISA 501-Denetim Kanıtları-Belirli Kalemler İçin İlave Edilecek Hususlar .....	127
3.3.2.1.Bölüm A:Stokların Fiziki Sayımına Katılım.....	127
3.3.2.2.Bölüm C:Dava ve İddialar İle İlgili Soruşturma .....	129
3.3.2.3.Bölüm D:Uzun Vadeli Yatırımların Değerlendirilmesi ve Açıklanması .....	131
3.3.2.4.Bölüm E: Bölümlere Göre Bilgilendirme .....	131
3.3.2.5.Yürürlük Tarihi .....	132
3.3.2.6.ISA 501-Türkiye Uygulamaları .....	132



3.3.3.ISA 505 Dış Kaynaktan Alınan Teyitler .....	133
3.3.3.1.Dış Teyit Prosedürlerinin Denetçinin Önemli Hata Riski Değerlendirmesi İle Olan İlişkisi .....	134
3.3.3.2. Dış Teyitlerin Hitap Ettiği Yönetim İddiaları .....	135
3.3.3.3.Dış Teyidin Oluşturulması .....	135
3.3.3.4.Olumlu ve Olumsuz Teyitlerin Kullanımı .....	135
3.3.3.5.Yönetimin Talepleri .....	136
3.3.3.6.Teyit İsteğine Cevap Verenlerin Özellikleri .....	136
3.3.3.7. Dış Teyit İsteme Süreci .....	136
3.3.3.8.Teyit Süreci Sonuçlarının Değerlendirilmesi .....	136
3.3.3.9.Yürürlük Tarihi .....	137
3.3.3.10.ISA 505-Türkiye Uygulaması .....	137
3.3.4.ISA 510-İlk Denetim-Açılış Hesapları.....	139
3.3.4.1.Denetim Prosedürleri.....	139
3.3.4.2.Denetim Sonuçları ve Raporlama .....	140
3.3.4.3.Yürürlük Tarihi .....	141
3.3.4.4.ISA 510-Türkiye Uygulaması .....	141
3.3.5.ISA 520-Analitik İnceleme Prosedürler .....	142
3.3.5.1.Analitik Prosedürlerin Uygulanma Amacı ve İçeriği.....	142
3.3.5.2.Risk Değerlemesinde Uygulanan Analitik Prosedürler .....	143
3.3.5.3.Maddi Doğrulama Teknikleri Olarak Analitik Prosedürler .....	143
3.3.5.4.Denetim Sonunda Genel Değerlendirme Amacıyla Uygulanan Analitik Prosedürler .....	143
3.3.5.5.Olağandışı Kalemlerin Araştırılması.....	144
3.3.5.6.Yürürlük Tarihi .....	144
3.3.5.7.ISA 520-Türkiye Uygulaması .....	144
3.3.6.ISA 530-Denetim Örneklemesi ve Test Teknikleri.....	145
3.3.6.1.Denetim Örneklemesi ile İlgili Kavramlar .....	146
3.3.6.2.Denetim Kanıtı .....	147
3.3.6.3.Kontrol Testleri .....	147
3.3.6.4.Maddilik Prosedürleri.....	147
3.3.6.5.Kanıt Elde Etme Aşamasında Göz önünde Bulundurulacak Riskler .....	148
3.3.6.6.Kanıt Elde Ederken Uygulanacak Prosedürler .....	148
3.3.6.7.Denetim Kanıtı Elde Etmek Amacıyla Test Edilecek Kalemlerin Seçimi.....	149
3.3.6.7.1.Tüm Kalemlerin Seçilmesi.....	150
3.3.6.7.2.Belirli Kalemlerin Seçilmesi .....	150
3.3.6.7.3. Denetim Örneklemesi.....	151
3.3.6.7.4.Örnek Seçimi.....	151
3.3.6.7.5.Yürürlük Tarihi .....	151
3.3.6.7.6.ISA 530-Türkiye Uygulaması .....	152
3.3.7.ISA 540-Muhasebe Tahminlerinin Denetimi .....	153
3.3.7.1.Muhasebe Tahminlerinin İçeriği .....	154
3.3.7.2.Muhasebe Tahminleri ile İlgili Oluşabilecek Önemli Hata Riskine Karşı Oluşturulan Denetim Prosedürleri.....	154

3.3.7.3.Hesaplamaların Test Edilmesi.....	155
3.3.7.4.Dönem Sonrası Olayların İncelenmesi.....	156
3.3.7.5.Denetim Prosedürleri Sonuçlarının Değerlendirilmesi .....	156
3.3.7.6.Yürürlük Tarihi .....	156
3.3.7.7.ISA 540-Türkiye Uygulaması .....	157
3.3.8.ISA 545-Rayiç Değer Ölçümleri ve Açıklamalarının Denetimi .....	158
3.3.8.1. Rayiç Değer Ölçümlerinde Risk Değerlemesi ve İşletme Prosedürlerinin Anlaşılması.....	159
3.3.8.2.Rayiç Değer Ölçümleri ve Açıklamalarının Uygunluğunun Değerlendirilmesi..	160
3.3.8.3.Uzman Çalışmasının Kullanımı .....	160
3.3.8.4.İşletmenin Rayiç Değer Ölçümleri ve Açıklamalarının Test Edilmesi.....	161
3.3.8.5.Kanıtlama Amaçlarına Uygun Olarak Bağımsız Rayiç Değer Tahminlerinin Oluşturması .....	162
3.3.8.6.Dönem Sonrası Olaylar .....	163
3.3.8.7.Rayiç Değerle İlgili Açıklamalar .....	163
3.3.8.8.Denetim Prosedürlerinin Sonuçlarının Değerlendirilmesi .....	163
3.3.8.9.Yönetimin Sunumları .....	164
3.3.8.10.Yürürlük Tarihi .....	164
3.3.8.11.ISA 545-Türkiye Uygulaması .....	164
3.3.9.ISA 550-İlişkili Şirketler/Taraflar .....	166
3.3.9.1.İlişkili Tarafların Varlığı ve Açıklaması .....	167
3.3.9.2.Tanımlanmış İlişkili Taraf İşlemlerinin İncelenmesi .....	168
3.3.9.3.Denetim Sonuçları ve Raporlama .....	168
3.3.9.4.Yürürlük Tarihi .....	168
3.3.9.5.ISA 550-Türkiye Uygulaması .....	169
3.3.10.ISA 560- Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar.....	170
3.3.10.1.Denetim Rapor Tarihine Kadar Gerçekleşen Olaylar .....	171
3.3.10.2.Finansal Tabloların Yayınlanmasından Önce Fakat Denetim Rapor Tarihinden Sonra Çıkan Olaylar .....	171
3.3.10.3.Finansal Tabloların Yayınlanmasından Sonra Ortaya Çıkan Olaylar.....	172
3.3.10.4.Yürürlük Tarihi .....	172
3.3.10.5.ISA 560-Türkiye Uygulaması .....	173
3.3.11.ISA 570-İşletmenin Sürekliliği .....	175
3.3.11.1.Yönetim Kademesinin Sorumluluğu.....	175
3.3.11.2.Denetçinin Sorumluluğu .....	177
3.3.11.3.Denetim Sonuçları ve Raporlama .....	177
3.3.11.4.Yürürlük Tarihi .....	178
3.3.11.5.ISA 570-Türkiye Uygulaması .....	178
3.3.12.ISA 580-Yönetim Bildirimleri .....	179
3.3.12.1.Yönetimin Finansal Tablolarla İlgili Sorumluluğunu Kabulü .....	179
3.3.12.2.Denetim Kanıtı Olarak Yönetimin Beyanı.....	179
3.3.12.3.Yönetim Beyanının Belgelendirilmesi .....	180
3.3.12.4.Yönetimin Beyanda Bulunmayı Reddetmesi Durumunda Yapılması Gerekenler .....	181

3.3.12.5.Yürürlük Tarihi .....	181
3.3.12.6.ISA 580 Türkiye Uygulamaları.....	181
3.4. Diğer Çalışmaların Kullanımı İle İlgili Standartlar.....	182
3.4.1.ISA 600-Diğer Bağımsız Denetim Kuruluşunun Çalışmalarından Faydalanma .....	182
3.4.1.1.Asıl Denetçi Sıfatına Sahip Olma Şartları.....	183
3.4.1.2.Asıl Denetçinin Yöntem ve Teknikleri .....	183
3.4.1.3.Denetçiler Arasında İşbirliği .....	184
3.4.1.4.Raporlama .....	184
3.4.1.5.ISA 600-Türkiye Uygulaması .....	185
3.4.2.ISA 610-Denetlenen İşletmenin İç Denetim Çalışmalarından Yararlanılması .....	185
3.4.2.1.İç Denetimin Kapsamı ve Amaçları .....	186
3.4.2.2.Bağımsız Denetçi ve İç Denetçi Arasındaki İlişki .....	187
3.4.2.3.İç Denetimin Anlaşılması ve Ön Değerlendirme .....	187
3.4.2.4.İç Denetimin Değerlendirilmesi ve Test Edilmesi .....	187
3.4.2.5.Yürürlük Tarihi .....	187
3.4.2.6.ISA 610-Türkiye Uygulaması .....	188
3.4.3.ISA 620- Uzman Çalışmasından Yararlanılması .....	190
3.4.3.1.Uzman Çalışması İçin İhtiyacın Belirlenmesi.....	190
3.4.3.2.Uzmanın Tarafsızlığı ve Mesleki Yeterliliği.....	191
3.4.3.3.Uzman Çalışmasının Kapsamı .....	191
3.4.3.4.Uzman Çalışmasının Değerlendirilmesi.....	191
3.4.3.5.Denetim Raporunda Uzman Raporuna Referans Verilmesi .....	192
3.4.3.6.Yürürlük Tarihi .....	193
3.4.3.7.ISA 620-Türkiye Uygulaması .....	193
3.5.Denetim Sonuçları ve Raporlamaya İlişkin Standartlar.....	194
3.5.1.ISA 700-Bağımsız Denetim Raporu .....	194
3.5.1.1.Bağımsız Denetim Raporunun Temel Unsurları .....	195
3.5.1.1.1.Başlık.....	196
3.5.1.1.2.Raporun Verileceği Adres (Muhatap) .....	196
3.5.1.1.3.Giriş (Bilgilendirme) Paragrafı .....	196
3.5.1.1.4.Kapsam Paragrafı .....	197
3.5.1.1.5.Görüş Paragrafı .....	198
3.5.1.1.6.Rapor Tarihi .....	198
3.5.1.1.7.Denetçinin Adresi.....	198
3.5.1.1.8.Denetçinin İmzası.....	198
3.5.1.2.Denetçi Raporu.....	199
3.5.1.3.Değişikliğe Uğramış Denetim Raporu .....	199
3.5.1.3.1.Denetçi Görüşünü Etkilemeyen Konular .....	199
3.5.1.3.2.Denetçi Görüşünü Etkileyen Konular .....	199
3.5.1.5.ISA 700-Türkiye Uygulaması .....	201
3.5.2. ISA 710 Karşılaştırmalar.....	205
3.5.2.1.Önceki Dönem Tutarlarına İlişkin Denetçinin Sorumlulukları.....	206
3.5.2.2.Önceki Dönem Tutarlarına İlişkin Raporlama .....	206
3.5.2.3.Önceki Dönemde Diğer Denetçiler Tarafından Denetlenmiş Finansal Tablolar .....	207

3.5.2.4.Önceki Dönem Denetlenmemiş Finansal Tablolar .....	207
3.5.2.5.Karşılaştırmalı Finansal Tablolara İlişkin Denetçinin Sorumlulukları .....	208
3.5.2.6.Karşılaştırmalı Finansal Tablolarla İlgili Raporlama.....	208
3.5.2.7.Yürürlük Tarihi .....	208
3.5.2.8.ISA 710-Türkiye Uygulaması .....	208
3.5.3.ISA 720-Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dökümanlarda Yer Alan Diğer Bilgiler.....	210
3.5.3.1.Diğer Bilgilere Erişim .....	210
3.5.3.2.Diğer Bilgilerin Değerlendirilmesi.....	211
3.5.3.3.Önemli Tutarsızlıklar .....	211
3.5.3.4.Gerçeğin Önemli Derecede Yanlış Beyan Edilme Riski .....	211
3.5.3.5.Denetim Raporunun Yayınlanmasından Sonra Başka Bilgilerin Ortaya Çıkması.....	211
3.5.3.6.Yürürlük Tarihi .....	212
3.5.3.7.ISA 720-Türkiye Uygulaması .....	212
3.6.Özel Alanlarla İlgili Standartlar.....	213
3.6.1.ISA 800-Özel Amaçlı Sözleşmelere İlişkin Denetim Raporu.....	213
3.6.1.1.Genel Hususlar .....	214
3.6.1.2.Uluslararası ya da Ulusal Standartların Dışında Farklı Bir Muhasebe Sistemi Temel Alınarak Hazırlanan Finansal Tablolara İlişkin Raporlar .....	215
3.6.1.3.Belirli Bir Finansal Tablo Bileşenine İlişkin Raporlar.....	215
3.6.1.4.Sözleşme Koşullarına Uyulması İle İlgili Denetim Raporları .....	215
3.6.1.5.Finansal Tabloların Özetine İlişkin Raporlar .....	216
3.6.1.6.ISA 800-Türkiye Uygulamaları .....	217
SONUÇ.....	218

## KISALTMALAR

IAASB	: Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IAPS	: Uluslararası Denetim Uygulama Standartları
IAS	: Uluslararası Muhasebe Standardı
IFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
ISA	: Uluslararası Denetim Standardı
SM	: Serbest Muhasebeci
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kanunu
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜDESK	: Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
YMM	: Yeminli Mali Müşavir
a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
a.g.r.	: Adı Geçen Rapor
a.g.t.	: Adı Geçen Tez
m	: Madde
s	: Sayfa

## GİRİŞ

Şeffaf finansal tabloların oluşturulması ve finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara olan güveninin sağlanması açısından bağımsız denetimin önemi Türkiye’de ve dünyada giderek artmaktadır. Uluslararası uygulamalara baktığımızda denetimin standart bir kalitede yapılabilmesi için dünya çapında çeşitli organizasyonlar kurulmakta ve faaliyet göstermektedir.

Uluslararası kuruluşlara baktığımızda, 150’nin üzerinde ülkenin üye olduğu IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) ülkeler arasında muhasebe mesleği ile ilgili global birliği sağlamak amacı ile kurulmuş bir organizasyondur ve 1977 yılından beri faaliyet göstermektedir. IAASB (Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu) ise IFAC’a bağlı denetim mesleği ile ilgili uygulamaları düzenleyen bir kuruluş olarak faaliyet göstermektedir. IAASB uluslararası piyasaların ihtiyaçlarına ve değişen koşullara göre denetim faaliyetinde denetçiye yol gösterecek Uluslararası Denetim Standartları’nı yayınlamıştır. Yayımlanan bu standartlar değişen koşullara ve belirlenen ihtiyaçlara göre yapılacak olan denetimin kalitesini ve finansal tablo kullanıcılarına sağlanan güveni arttırmak amacıyla sürekli olarak yenilenip güncellenmektedir.

Türkiye’deki uygulamaları incelediğimizde ise özellikle son yıllarda Avrupa Birliği’ne uyum sürecinde denetim kalitesini arttırmak amacı ile kurumlar denetime daha fazla önem vermeye başlamış ve Uluslararası Denetim Standartları ile uyumlu düzenlemeler yapılmaya başlanmıştır. Yapılan yeni düzenlemelerle bağımsız denetime tabi olan kurum sayısı artırılarak Uluslararası Denetim Standartları’na uyumu sağlamak amacı ile çeşitli mevzuatlara tabi kurumlar kendi içinde bu uyumu sağlamak amacı ile kurullar oluşturmaya başlamıştır.

Bu çalışmada Uluslararası denetim standartlarını ana hatları ile inceleyerek Türkiye’de uygulanan veya henüz tasarı halinde olup üzerinde çalışılan 3568 sayılı Kanun, Sermaye Piyasası Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu Tasarısı kapsamında Uluslararası Denetim Standartları’na uyumu sağlamak amacı ile yapılan düzenlemeler ve uygulamalara yer verilmiştir.

Çalışmanın birinci bölümünde denetim ile ilgili temel kavramlara ve denetimin önem ve gelişimine değinilmiştir. Bu bölümün amacı denetim ve gelişimi ile ilgili genel olarak bilgi vermektir.

Çalışmanın ikinci bölümünde Uluslararası Denetim Standartları’nın oluşturulmasına ve bu oluşumu sağlayan Türkiye’deki ve dünyadaki kuruluşlara ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) tarafından düzenlenen her bir standart ana hatları ile incelenmiş ve her standartla ilgili 3568 sayılı Kanun, Sermaye Piyasası Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu Tasarısı kapsamında Türkiye’de yapılan düzenleme ve uygulamalara değinilmiştir. Bu bölümün amacı Türkiye’de yer alan düzenleme ve uygulamaların Uluslararası Denetim Standartları ile ne ölçüde uyumlu olduğuna dair bir çalışma sunmaktır.

# 1.TEMEL KAVRAMLAR

## 1.1.Denetim Kavramı

Muhasebe denetiminin çeşitli tanımları yapılabilir. Denetimin tüm işlevlerini bir araya getiren tanımı yapmak oldukça zordur. Ancak genel olarak kabul görmüş muhasebe denetimi tanımı aşağıdaki gibidir:

“Muhasebe denetimi, bir ekonomik birim veya döneme ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere olan uygunluk derecesini araştırmak ve bu konuda bir rapor düzenlemek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir.”<sup>1</sup>

## 1.2.Denetimin Önemi ve Gelişimi

“Denetim mesleği biçimsel yapısına Sanayi Devrimi’nden sonra kavuşmuştur.19. Yüzyılda, işletmelerin faaliyet alanlarının genişlemesi, üretim yöntemlerinin değişmesi, geniş ve karmaşık organizasyon yapılarının ortaya çıkması, işletme sahibi yöneticilerin yerini profesyonel yöneticilerin alması denetim mesleğinin atılım yapmasına neden olmuştur. Özellikle denetimden uzaklaşan ortakların denetim faaliyetine talepleri artmıştır. Modern denetim çalışmaları 1900’lü yılların başında, denetçilerin işletme belge ve kayıtlarında olabilecek hata ve hileleri ortaya çıkartma çabaları şeklinde gelişme göstermiştir. Bu yaklaşıma “Belge Denetimi” adı verilmiştir. Ancak 1930’lu yıllardan itibaren belge bazında inceleme yerine, işletmelerin mali tabloları bir bütün olarak incelenmeye ve görüş verilmeye başlanmıştır. Bu yaklaşıma ise “Mali Tablo Denetimi” adı verilmiştir. Bu yaklaşım günümüzde de başarılı bir şekilde sürdürülmektedir. İzleyen yıllarda işletmelerin iç kontrol yapılarına ağırlık vermeye başlamaları sonucunda ortaya

---

<sup>1</sup> Bozkurt Nejat, **Muhasebe Denetimi**, 3.Basım, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti,2000 s.23



çıkan duruma göre denetim planları şekillendirilmiştir. Bu yaklaşıma, “Sistemlere Dayalı Denetim Yaklaşımı” adı verilmiştir. Bu yaklaşım da günümüzde başarı ile uygulanmaktadır.1960’lı yıllardan sonra denetimde bilgisayar uygulamalarından, analitik inceleme prosedürlerinden, istatistiki örnekleme yöntemlerinden yaygın bir biçimde yararlanılmaya başlanmıştır.1977 yılına kadar işletmelerin mali tablolarının denetiminde yalnızca hata ve düzensizlikten sorumlu olan denetçilere hile denetimi konusunda da sorumluluklar yüklenmiştir.”<sup>2</sup>

Bu gelişmeler ışığında denetçinin tanımına bakacak olursak denetçi şirket yönetimi ile ortaklar ve 3. kişiler arasında bir arabulucu gibidir. Denetçiler finansal raporlara geçerlilik kazandırmaktadırlar. Denetçiler olmaksızın finansal raporlar, 3.kişiler için şüpheli olacaktır. Denetçiler sadece ortaklar için değil, ortaklar dışında kredi verenler, devlet gibi üçüncü kişiler için de arabulucu durumundadırlar. Eğer şirketler anlamlı ve önceden belirlenmiş kurallara uygun bir finansal tablo sunamazlarsa bu durum onlar için hukuksal bakımdan sakıncalı olabilir <sup>3</sup>Bu yüzden denetime ve denetçilik mesleğine ihtiyaç duyulmaktadır.

### **1.3.Denetim Türleri**

Denetim türleri çeşitli açılardan çeşitli sınıflandırmalara tabi tutulabilir.Burada amacına göre ve denetçinin statüsüne göre yapılan denetim türlerini ele aldık:

#### **1.3.1.Amacına Göre Denetim Türleri**

Amacına göre denetim türlerini finansal tablo denetimi, uygunluk denetimi ve performans denetimi olarak üç başlık altında inceleyeceğiz:

---

<sup>2</sup> Ümit Ataman, Rüstem Hacırüstemoğlu ve Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, İstanbul: Alfa Basım, 2001 s.16

<sup>3</sup> Yıldırım, Murat “Uluslararası Son Gelişmeler Işığında Denetçinin Bağımsızlığı, 3568 Sayılı Yasa ve Türkiye’deki Durum” **E-Yaklaşım Dergisi**, Kasım 2005, sayı 28, (Erişim:24 Mart 2006)  
<http://yaklasim.com/mevzuat/makaleler/2005117379.htm>

### 1.3.1.1.Finansal Tablo Denetimi

“Finansal tablo denetimi, bir işletmenin finansal tablolarının önceden belirlenmiş kriterlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda bir görüş belirlemek amacıyla bu finansal tabloların incelenmesini kapsar”. Bu denetim bağımsız denetçiler ve kamu denetçileri tarafından yürütülür. Denetimin konusu, ortaklara veya ilgili kamu kuruluşlarına verilen finansal tablolardır.<sup>4</sup>

Bu tür denetim, genel amaçlı bir denetim olup bütün ülkelerde bağımsız denetçilerin önemle üzerinde durdukları bir denetim türüdür. Çünkü bu denetim mali tablo kullanıcılarının önemli bir kısmının gereksinimi karşılamaktadır.<sup>5</sup>

### 1.3.1.2.Uygunluk Denetimi

İşletmelerin mali işlerinin ve faaliyetlerinin belirlenmiş yöntemlere, kurallara ve yasalara uygun olup olmadığını tespit etmek amacı ile yapılan incelemedir.<sup>6</sup>

Uygunluk denetimi üst düzey makamlar ve yasal mevzuat tarafından önceden saptanmış kurallara uyulup uyulmadığının araştırılmasıdır. Bu üst makamlar işletme içinden olabileceği gibi işletme dışından da olabilir. Bu denetim türünde belirlenmiş kriterler farklı kaynaklar tarafından oluşturulur. Uygunluk denetimi, iç denetçiler ve dış denetçiler ile kamu denetçileri tarafından yürütülür. Denetimin konusu, örgütün mali işlemleri ve faaliyetleridir.<sup>7</sup>

---

<sup>4</sup>Kenger,Erdal “Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu” Şubat 2001,[http://www.ydk.gov.tr/egitim\\_notlari/denetim.htm](http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm) (Erişim:10 Mart 2006)

<sup>5</sup> Meigs, Walter B. O. Ray Whitnfton, Robert F. Meigs,Wai P.Lam ,**Principles of Auditing A System Based Approach**, Prentice-Hall Inc, New Jersey, 1982 s.10

<sup>6</sup> Özkan,Mehmet “İç Denetim” Aralık, 2004  
[http:// www.zekiyatekin.com/ portal/index.php?option=com\\_content&task=view &id=67&Itemid=113](http://www.zekiyatekin.com/portal/index.php?option=com_content&task=view&id=67&Itemid=113) (Erişim:11 Mart 2006)

<sup>7</sup> Kenger, a.g.m.

### **1.3.1.3.Performans Denetimi**

Performans denetimi, bir örgütün faaliyetlerinin verimlilik ve etkinliğini değerlemek amacıyla bu faaliyetlerle ilişkili usul ve yöntemlerin gözden geçirilmesini içerir. Performans denetiminde, denetçilerden tarafsız gözlemlerde bulunması ve belirli faaliyetlerin ayrıntılı analizini yapması beklenir. Performans denetiminde, faaliyet sonuçları verimlilik standartlarıyla karşılaştırılır ve örgütün önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere ulaşp ulaşmadığı ölçülür. Denetimin kapsamı, örgütün tamamı veya bir bölümü, bir şubesi ya da üretim, finans, pazarlama gibi bir fonksiyonu olabilir.

Denetimin sonunda faaliyetlerde etkinlik ve verimliliğin artırılmasına ilişkin önerilerde bulunulur. Performans denetimi, kamu ve özel sektör işletmelerinde iç denetçiler tarafından, ayrıca kamu kuruluşlarında kamu denetçileri tarafından yürütülür.<sup>8</sup>

### **1.3.2.Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri**

Denetim çalışmasını yapan denetçinin statüsüne göre denetim türleri bağımsız dış denetim, iç denetim ve kamu denetimi olarak üç gruba ayrılabilir.

#### **1.3.2.1.Bağımsız Dış Denetim**

“Bağımsız denetim, müşteri işletmede, denetlenen işletmeden bağımsız, bir dış denetçi tarafından yapılan denetim çalışmasıdır.”<sup>9</sup>

---

<sup>8</sup> Alptürk, Ercan “Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği, Yeminli Mali Müşavirlerin Yetki ve Sorumlulukları Hakkında Değerlendirmeler” **E-Yaklaşım Dergisi**, sayı 13,Ağustos 2005, [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/s\\_author.asp](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/s_author.asp) (Erişim:10 Şubat 2006)

<sup>9</sup> Aksoy Tamer, **Tüm Yönleriyle Denetim**, 1.Baskı, Ankara:Yetkin Yayınları,2002 s.60

### 1.3.2.2.İç Denetim

Bir kuruluşun faaliyetlerini etkin bir biçimde yürütmesinde rol alan ve yönetim kontrol aracı olarak çok önemli bir işlev üstlenen birimlerden birisi de iç denetim birimidir. İç denetim, bir kuruluş/şirketin görevli iç denetçileri tarafından yönetim adına yürütülen denetim çalışmalarıdır.<sup>10</sup>

### 1.3.2.3.Kamu Denetimi

“Kamu denetimi, görev ve yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına, kamunun ihtiyaçlarını karşılamak üzere denetim yapan kişi ve kurumlarca gerçekleştirilen finansal tablolar, uygunluk ve performans denetimlerini ifade eden kamusal bir fonksiyondur.” Kamu denetim kuruluşları, çeşitli devlet kurumları içinde örgütlenmiş olup; kuruluşların faaliyetlerinin yasal mevzuata, devletin ekonomi politikasına, kamu yararına uygunluk düzeyini araştırır ve denetler. Yine kamu denetim kuruluşları bağlı oldukları kamu birimlerine denetledikleri kuruluşlar ve olaylarla ilgili olarak rapor verirler.<sup>11</sup>

## 1.4.Denetçi Türleri

Denetim faaliyeti sürdüren denetçileri bağımsız dış denetçi, iç denetçi ve kamu denetçisi olarak üç gruba ayırabiliriz

---

<sup>10</sup> Güredin, Ersin, **Denetim**, Beta Yayınları, 1.Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş, 1998 s.15

<sup>11</sup> Tuna, Zafer “Denetim Türleri” 6 Eylül 2005, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/zafer/02.asp> (Erişim: 5 Mart 2006)

### 1.4.1.Bağımsız Dış Denetçi

“Bağımsız denetçiler, müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan ve tek başına çalışan uzman kişiler ile bir denetim işletmesinde görevli kişilerdir. Bağımsız denetçilerin yapacakları denetimler; finansal tabloların denetimi, uygunluk denetimleri ve faaliyet denetimleridir.”<sup>12</sup>

### 1.4.2.İç Denetçi

İç kontrol sistemi içinde, iç denetçinin esas görevi diğer kontrol unsurlarının işleyişinin etkinliğini ölçmek ve değerlendirmektir. Bu açıdan bakıldığında iç denetçinin işletmede gerçekleştirdiği önemli görevleri şöyle sıralayabiliriz:

- \*Sürekli olarak iç kontrol sistemini gözden geçirmek ve değerlendirmek,
- \*İşletme varlıklarının korunması yönünde çalışmalar yapmak,
- \*Yönetimin isteklerine uyulup uyulmadığını araştırmak,
- \*Muhasebe verilerinin doğru ve güvenilir olup olmadığı hakkında sürekli araştırmalar yapmak,
- \*Yönetime çeşitli konularda önerilerde bulunmak<sup>13</sup>

---

<sup>12</sup> Başpınar,Ahmet “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”**Maliye Dergisi** [http://www.maliye.gov.tr/apk/md148/turkiyede\\_ve\\_dunyada.pdf](http://www.maliye.gov.tr/apk/md148/turkiyede_ve_dunyada.pdf) s.41 (Erişim: 15 Ocak 2006)

<sup>13</sup> Bozkurt, Nejat “Mali Tabloların Bağımsız Denetimi Açısından Denetçi ve İç Denetçi İlişkisi” **E-Yaklaşım Dergisi**, Mart 1995, makale no:454 (Erişim 24 Mart 2006) [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/s\\_author.asp](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/s_author.asp)

### **1.4.3.Kamu Denetçisi**

Kamu denetiminde görev alan kişilere kamu denetçisi denir. Kamu denetimi, görev ve yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına, kamunun ihtiyaçlarını karşılamak üzere denetim yapan kişi ve kurumlarca gerçekleştirilen finansal tablolar, uygunluk ve performans denetimlerini ifade eden kamusal bir fonksiyondur. Kamu denetim kuruluşları, çeşitli devlet kurumları içinde örgütlenmiş olup; kuruluşların faaliyetlerinin mevzuata, devletin ekonomi politikasına, kamu yararına uygunluk düzeyini araştırır ve denetler. Yine kamu denetim kuruluşları bağlı oldukları kamu birimlerine denetledikleri kuruluşlar ve olaylarla ilgili olarak rapor verirler.<sup>14</sup>

---

<sup>14</sup> Kenger a.g.m.

## **2.ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARININ OLUŞTURULMASI VE DÜNYADA VE TÜRKİYE’DE MUHASEBE VE DENETİME İLİŞKİN DÜZENLEYİCİ KURULUŞLAR**

### **2.1.Uluslararası Denetim Standartlarının Oluşturulması**

Dünyada uluslararası yatırımlar ve faaliyetler arttıkça, buna paralel olarak getirilen yeni düzenlemeler ve işlemler zorlaşmakta ve karmaşık bir hal almaktadır. Bilgi teknolojilerinin gelişmesi, uluslararası ticaretin artması gibi eğilimler muhasebe ve denetime olan talebi de arttırmaktadır. Bu gelişim, değişim ve eğilimler doğrultusunda mesleğe yönelik olarak denetçiye ilişkin belirli standartların ve kuralların getirilmesi ihtiyacı doğmaktadır.

Dış denetim çalışmalarının yeterliliği ve kaliteliliği ancak bazı kıstasların geliştirilmesi ile sağlanabilir. Söz konusu kıstasların subjektif olmaması için yasalarca ya da meslek kurumlarınca belirlenmiş ve uygulamada genel kabul görmüş olmaları zorunludur.<sup>15</sup>

Kendi denetim standartlarını oluşturan ülkelerde, meslek ruhsatı vermeye yetkili meslek kuruluşları tarafından çalışma kuralları, denetçinin yetki ve sorumlulukları özerk bir kurul tarafından belirlenmektedir. Bu kurul, denetim faaliyetinin esas ve temelini oluşturan denetim standartlarını görüş almak ve tartışmaya açmak suretiyle oluşturmaktadır.<sup>16</sup>

Dünyada ise global birliği sağlamak amacıyla uluslararası standart koyucu olarak kurulan IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu), gelişmekte olan ekonomilerin ihtiyaçlarını, küçük ve orta ölçekli işletmelerin ve kar amacı gütmeyen kamu kurumlarının ihtiyaçlarını bağdaştırmak ve dikkate almak sorumluluğuna sahiptir.<sup>17</sup>

---

<sup>15</sup> Aksoy, Tamer, a.g.e. s.105

<sup>16</sup> Başpınar, a.g.m.

<sup>17</sup> Graham N.C. Ward, “International Panorama of Accounting and Auditing” 2005, October 23, <http://www.ifac.org/Library/SpeechArticle.tpl?NID=11304325251373415> (Erişim:10 Şubat 2006)

Günümüzde Uluslararası Denetim Standartları, “IFAC” bünyesinde, üye ülkelerce belirlenmiş meslek mensuplarının oluşturduğu Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından oluşturulmaktadır.<sup>18</sup>

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu global birliği sağlamak amacıyla denetim standartlarını sürekli olarak yenileyip güncellemektedir. Avrupa Birliği üye tüm ülkelerin Uluslararası Denetim Standartları’na uyumlu bir şekilde denetim yapması gerektiğini açıklamıştır. Ayrıca Amerika Birleşik Devletleri Muhasebe Uygulamaları Komitesi de uluslararası denetim standartları ile uyumlaşma çalışmalarını sürdürmektedir. Kısaca tüm dünyada yerel standartlar uluslararası denetim standartları ile uyumlaşma çabası içersindedir. Son yıllarda Uluslararası Denetim Standartları’ndaki gelişmeler birçok faktörden etkilenmiştir. Özellikle son yıllarda gerçekleşen finansal skandallar ve muhasebe ve denetim sektörüne olan güvenin yeniden sağlanmaya çalışılması bu gelişmelerde etkili olmuştur. Yaşanan skandallar sonucunda uluslararası denetim standartlarının geliştirilme ihtiyacı doğmuştur. Bu güveni tekrar sağlamak için özellikle kalite kontrolü, risk değerlemesi, risk yönetimi ve hile gibi konulara standart koyucular tarafından daha fazla önem gösterilmeye başlanmıştır.<sup>19</sup>

## **2.2.Uluslararası Denetim Standartları’nın Oluşturulmasına İlişkin Düzenleyici Kurumlar**

Burada bağımsız denetim mesleği ile ilgili uygulamaları düzenleyen ve uluslararası bir kuruluş olan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) ve yüksek denetim ve güvence standartları oluşturmak amacı ile IFAC bünyesinde faaliyetlerini sürdüren Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu’ndan (IAASB) ve bu kurulların çalışma esaslarından bahsedeceğiz:

---

<sup>18</sup> Başpınar a.g.m.

<sup>19</sup> Anerud, Kelly “Developing International Standarts: Cooperation between INTOSAI and the International Federation of Accountants” **Journal of Accountancy** 2004,October  
[http://www.findarticles.com/p/articles/mi\\_qa3662/is\\_200410/ai\\_n9411219](http://www.findarticles.com/p/articles/mi_qa3662/is_200410/ai_n9411219) (Erişim: 15 Mart 2006)



### **2.2.1. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) ve Çalışma Esasları**

Bağımsız denetim mesleği ile ilgili olarak uygulamaları düzenleyen bir kuruluş olan IFAC 1977’de kurulmuş olup, kamuoyunun çıkarlarını dikkate alarak muhasebe mesleğinin geliştirilmesi, güçlendirilmesi ve bununla ilgili oluşturulan standartlar arasında uyumu sağlamak misyonunu üstlenmiştir. Bu misyonunu gerçekleştirmek için diğer faaliyetlerle beraber Uluslararası Denetim Standartlarını, Etik ve Eğitim Standartlarını, Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve geliştirmeyi hedef almaktadır.

IFAC dünyanın her yerinden 150 üzerinde kuruluşun üye olduğu ve bağımsız denetim faaliyetinde bulunan veya eğitim, endüstri ve ticaret konularında faal olan 2.4 milyon kişinin de üye olduğu Uluslararası bir kuruluştur. IFAC’ın karakterize ettiği geniş tabanlı uluslararası destek, dünyadaki hiç bir muhasebe meslek ve profesyonel organizasyonda yoktur.<sup>20</sup>

IFAC’ın temel amacı kamu yararına hizmet etmek, dünya genelinde muhasebe mesleğini güçlendirmek ve güçlü uluslararası ekonomilerin gelişimine katkıda bulunmaktır.<sup>21</sup>

### **2.2.2. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) ve Çalışma Esasları**

IAASB (Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu), IFAC bünyesinde kurulmuş bağımsız bir kurul olup amacı yüksek kalitede denetim ve güvence standartları oluşturarak ulusal ve uluslararası standartları kamu yararına hizmet edecek şekilde bir araya getirmektir. Böylece dünya genelindeki uygulamaların aynı kalitede yapılmasını sağlayıp global denetim ve güvence uzmanlık alanı ile ilgili kamuya olan güveni arttırmayı amaçlamaktadır.<sup>22</sup>

---

<sup>20</sup>Masum Türker ve Recep Pekdemir “Uluslararası Denetim Standartları, Türkiye Uygulaması ve Beklentiler” **XVIII. Türkiye Muhasebe Kongresi**, İstanbul:10-12 Ekim 2002  
[http://www.semor.com.tr/misc/muhasebe/turker-pekdemir\\_bildiri.html](http://www.semor.com.tr/misc/muhasebe/turker-pekdemir_bildiri.html) (Erişim:15 Mart 2006)

<sup>21</sup>TURMOB, “IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)”, Aralık, 2003  
<http://www.turmob.org.tr/uluslarasi/IFAC.doc> (Erişim: 10 Mart 2006)

<sup>22</sup> IFAC, “IFAC”, 2005, June 11, <http://www.ifac.org/News/LatestReleases.tmpl?NID=113112126372340> (Erişim:24 Mart 2006)

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından geliştirilmiş olan uluslararası denetim standartları ile ilgili üye kuruluşlardan beklenen, ulusal standartlarla uluslararası denetim standartları arasında bir yakınlaşmanın sağlanmasını ortak bir amaç olarak benimsemeleri ve Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu'nun yayınlamış olduğu bildiriler ve standartlarla tam bir uygunluk içinde olmalarıdır.<sup>23</sup>

### **2.3.Denetimin Türkiye'deki Gelişimi ve Düzenleyici Kurumlar**

Türkiye'de bağımsız denetim mesleğinin başlaması ve gelişmesinde en önemli etken mali piyasalarda faaliyet gösteren banka ve diğer mali kuruluşların talepleri olmuştur.1960'lı yılların ortalarından itibaren mali piyasalarda faaliyet gösteren bankalar ile yurt dışından fon sağlayan kuruluşlar, yurtdışı muhabir ve fon kaynaklarının talebi üzerine mali tablolarının bağımsız denetimini yaptırmaya başlamışlardır. Başlangıçta yurt dışında yerleşik bağımsız denetim şirketleri tarafından yürütülen bu çalışmalar 1970'lerden itibaren Uluslararası Bağımsız Denetim şirketlerinin Türkiye'de yerleşik üye firmaları tarafından gerçekleştirilmeye başlamıştır. Bankalara ve daha sonra Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi şirketlere bağımsız denetim zorunluluğu getirilmesi ve faaliyetlerinin yürütülmesini düzenleyen tebliğ ve yönetmeliklerin yürürlüğe girmesi ve 1989 yılında Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun yayınlanması ile bağımsız denetim faaliyeti yürüten kuruluşların sayısı hızla artmıştır.<sup>24</sup>Bu çalışmada denetimin 3568 sayılı kanun, Sermaye Piyasası Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu çerçevesindeki gelişimi yer almaktadır.

#### **2.3.1.Denetimin Türkiye'de 3568 Sayılı Kanun Çerçevesindeki Gelişimi**

Türkiye'de bağımsız denetim mesleğinin kanun nezdinde ilk tanımlanması, 13 Haziran 1989 tarihli ve 20194 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 3568 sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” ile

<sup>23</sup> TURMOB “IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)” a.g.m.

<sup>24</sup> Bağımsız Denetim Derneği, Bağımsız Denetim Sektörü Raporu, **3.İzmir İktisad Kongresi** İzmir:4-7 Haziran 1992

[http:// www.tbb.org.tr/turkce/duyurular/iktisad\\_kongresi/Ek%2013%20Bagimsiz%20denetim%20sektoru.pdf](http://www.tbb.org.tr/turkce/duyurular/iktisad_kongresi/Ek%2013%20Bagimsiz%20denetim%20sektoru.pdf)  
(Erişim: 12 Nisan 2006)

gerçekleştirilmiştir. Dolayısıyla 3568 sayılı kanunla tesis edilen Muhasebe Meslek Hukuku muhasebe mesleğinin yasal olarak yürürlüğe girmesini sağlamıştır. Söz konusu kanunun amacı işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik” meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemek” olarak belirlenmiştir.<sup>25</sup>

### **2.3.1.1.Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği**

3568 sayılı Kanunun amacı işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere, “Serbest Muhasebecilik”, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik” ve “Yeminli Mali Müşavirlik” meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektir. Bu kanun hükümlerine göre meslek icrasına hak kazananlara “Serbest Muhasebeci”, “Serbest Muhasebeci Malî Müşavir”, “Yeminli Malî Müşavir” denir.<sup>26</sup>

3568 sayılı yasaya göre muhasebecilik ve malî müşavirlik mesleğinin konusu gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin; a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile

---

<sup>25</sup> Bağımsız Denetim Derneği, a.g.r.

<sup>26</sup> 3568 Sayılı Kanun, m 1

diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak b) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, malî mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, malî tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmaktır. Yukarıda sayılan işleri; bir işyerine bağı olmaksızın yapanlara serbest muhasebeci malî müşavir denir.

### **2.3.1.2.Yeminli Mali Müşavirlerin Yetkileri ve Tam Tasdik Denetimi**

Yeminli Mali Müşavirlik mesleğı yasal dayanağını 3568 sayılı SM, SMMM ve YMM Kanunu'ndan almaktadır. Anılan Kanun'un 2. maddesi hükmünde yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu ana hatlarıyla çizilmiştir. Söz konusu madde hükmüne göre;

a- “Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek ve bu konularda müşavirlik yapmak,

b- Belgelere dayanarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik gibi işleri yapmak,

c- 3568 sayılı Kanun'un 12. maddesine göre çıkarılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlemlerini yerine getirmekle konu alanları belirlenmiş bulunmaktadır.”<sup>27</sup>

“Yeminli malî müşavirler muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar.”<sup>28</sup>

---

<sup>27</sup> Alptürk, a.g.m.

<sup>28</sup> 3568 Sayılı Kanun m 2

### **2.3.2.3568 Sayılı Kanun Çerçevesinde Kurulan Denetimle İlgili Düzenleyici Kurumlar**

3568 sayılı kanun kapsamında Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) ile bu kurula bağlı olarak oluşturulan Türkiye Denetim Standartları Kurulunu (TÜDESK) inceleyeceğiz.

#### **2.3.2.1.TMUDESK (Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu)**

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK), denetlenmiş finansal tabloların sunumunda 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 standartları ile muhasebe meslek mensuplarının, denetim faaliyetlerini disiplinli yürütebilmeleri için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından kurulmuştur.<sup>29</sup>

TÜRMOB tarafından kurulan ve halen TÜRMOB'un desteği ile faaliyetlerini sürdüren TMUDESK'in amacı, tüm ülkede faaliyette bulunan işletmelerin ve diğer kuruluşların finansal tablolarının düzenlenmesini esas almak, muhasebe ilkelerinde tek düzeni gerçekleştirmek, ayrıca meslek mensuplarının, finansal tabloların bağımsız denetiminde esas alacakları denetim standartlarını saptamaktır. Denetim standartlarının saptanması, belirlenmesi ve yayınlanması ile ilgili olarak faaliyette bulunmak üzere Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) oluşturulmuştur.<sup>30</sup>

---

<sup>29</sup> Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu Yönergesi, m.1

<sup>30</sup> Bağımsız Denetim Derneği, a.g.r.

### 2.3.2.2.TÜDESK (Türkiye Denetim Standartları Kurulu)

3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre meslek ruhsatı sahibi olan meslek mensuplarının denetim faaliyetleri ile başka kanunlarla verilen denetim işlerini disiplinli bir şekilde yürütebilmeleri için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere Türkiye Denetim Standartları Kurulu, TÜRMOB yönetim kurulu'nun 22 Şubat 2003 tarihli kararıyla kurulmuştur.

Kurulun amacı, 3568 sayılı yasaya tabi ruhsatlı meslek üyelerinin üstlendikleri ve yetkili oldukları denetim faaliyetlerini disiplinli bir şekilde yürütebilmeleri için “Ulusal Denetim Standartları”nı saptamak, belirlemek ve yayınlamak üzere kurulmuştur.<sup>31</sup>

Kısa adı TÜDESK olan Türkiye Denetim Standartları Kurulu'nun görevleri ise şöyledir:

- a) “Türkiye Denetim Standartlarının oluşturulmasında esas alınmak üzere; Genel Kabul Görmüş Denetim İlkeleri ile ulusal denetim standartlarının oluşturulmasında benimsenen amaç ve kavramları içeren “Kavramsal Çerçeve” yi belirlemek,
- b) Muhasebe bilgilerinin, gerçek, güvenilir, karşılaştırılabilir, gereksinime uygun, anlaşılabilir ve tutarlı olarak raporlanmasını sağlayacak ulusal denetim standartlarını oluşturmak,
- c) Denetim standartlarının gelişen ve değişen gereksinimlere yanıt verebilmesi için bu standartların güncelliğini sağlamak üzere gerekli çalışmaları yapmak,
- d) Finansal raporların gerçeğe uygunluğunun, güvenilirliğinin ve karşılaştırılabilirliğinin uluslararası alanda da gerçekleşmesini sağlamak için, ulusal denetim standartlarının Uluslararası Kabul Görmüş Denetim Standartları'na uyumlu olması için gerekli çalışmaları yapmak,
- e) Belirlenecek ulusal denetim standartları ile ilgili olarak uygulamalarda karşılaşılabilecek sorunların çözülmesini sağlamak üzere; ulusal denetim standartlarının oluşturulması

---

<sup>31</sup> Erdoğan, Melih, **Denetim**, 2.Baskı, Ankara:Yetkin Basım Yayım ve Dağıtım A.Ş. Şubat,2005 s.15

sürecinde, meslek odalarının, kamu adına denetim yapma yetkisine sahip kurumların, meslek mensuplarının, akademisyenlerin ve benzeri grupların görüşlerinin alınmasını sağlamak,

- f) Gerektiğinde uygulamaya açıklık kazandırmak üzere, ulusal denetim standartlarının uygulamasında tereddüt oluşturan konularda yorum yayınlamak,
- g) Ulusal denetim standartlarının benimsenmesine ve bu standartların uygulanmasına ilişkin kamu bilincinin yerleşmesine yönelik olarak, yayımlanan denetim standartlarının akademik çevrelerde tanınmasını, araştırmalarda ve öğretimde kullanılmasını sağlamak”.<sup>32</sup>

### 2.3.3. Denetimin Türkiye’de Sermaye Piyasası Kanunu Çerçevesindeki Gelişimi

“SPK’ na göre bağımsız denetim, hisse senetleri halka arz edilmiş olan veya halka arz edilmiş sayılan ortakların ve sermaye piyasası kurumlarının kamuya açıklanacak veya kurulca istenecek mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uygunluğu ile bilgilerinin doğruluğunun ve gerçeği doğru ve dürüst bir biçimde yansıtıp yansıtmadığının, denetçiler tarafından denetim ilke ve kurallarına göre defter kayıtları ve belgeler üzerinde incelenmesi ve tespit edilen sonuçların rapora bağlanmasıdır.”<sup>33</sup>

Sermaye Piyasası Kanunu, piyasanın güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını amaçlar. Bu koruma halkasına yatırım sahiplerinin yanısıra ihraççı kuruluşlar, yöneticiler ve pay sahipleri de dahildir. Sermaye Piyasası Kanunu bu korumayı iki şekilde sağlar. Birincisi piyasanın çalışmaları düzenlenerek, yasanın istediği güven, açıklık, kararlılık unsurlarının gerçekleşmesi hedeflenir. Sermaye Piyasası Kanunu, bu konudaki düzenlemeleri yapma yetkisini Sermaye Piyasası Kurulu’na vermiştir. Kurul gerekli görülen konularda düzenlemeler yapmaktadır. SPK tebliğleri Anayasal düzen içinde kanun değil, birer tüzük ve yönetmelik hükmündedir. İkinci olarak Sermaye Piyasası Kanunu bir denetim sistemi öngörmektedir. Denetimde görevliler öncelikle SPK uzmanlarıdır. Ancak denetimler SPK uzmanlarının yanı sıra

<sup>32</sup> TÜDESK “Uluslararası Denetim Standartları” Türmob Yayınları-238, 2003 s:XIII ve XIV

<sup>33</sup> Ataman Akgül Başak, **Türk Denetim Kurumları**, 1.Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş, 2000, s.32

Bağımsız Denetçiler, Maliye Müfettişleri ve Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Müfettişleri'nce de yapılmaktadır.<sup>34</sup>

Sermaye Piyasası Kanunu'na göre denetime yetkili olanlar iki grupta ele alınmıştır.

Buna göre yapılan denetimler;

-Kurul denetçileri tarafından yapılan denetimler,

-Bağımsız dış denetim kurumlarınca yapılan denetimler olarak incelenebilir:<sup>35</sup>

“Kurul denetçilerince yapılan denetimlerde, kanun kapsamındaki ihraççılar, Sermaye Piyasası Kurumları ve kişilerinin Sermaye Piyasası Kanunu ve ilgili mevzuatta öngörülen esaslara uygun olarak çalışıp çalışmadığı kontrol edilmektedir. Bağımsız Dış Denetim Kuruluşlarınca yapılan Denetlemelerde ise kanun kapsamındaki ihraççılar ve Sermaye Piyasası Kurumları, konsolide olanlarda dahil, mali tablo, rapor ve bilgilerini, kurulca saptanan muhasebe kavram ilke ve standartlarına uygun olarak düzenlemek ve gerektiğinde bunları kamuya açıklamak ya da kurula göndermekle yükümlüdürler. Kurul yukarıda öngörülen biçimde düzenlenecek mali tablolardan bazılarının bağımsız dış denetimden geçirilmiş olmasını şart koşmuştur. Bağımsız dış denetim şirketlerince yapılan denetimlerde amaç, kamuya açıklanacak ya da Kurul'a gönderilecek olan mali tabloların, uluslararası muhasebe ilke ve standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını incelemektedir.”<sup>36</sup>

2000'li yılların başlarında global piyasada yaşanan şirket skandalları sonucunda Sermaye Piyasası Kurulu kamuya açıklanacak olan finansal tabloların daha güvenilir olmasını sağlamak amacıyla bağımsız denetim alanında yeni düzenleme çalışmaları yapmaktadır. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayınlanan “Uluslararası Denetim Standartları” (ISA) ve Avrupa Birliğinin direktiflerine uyacak şekilde “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ”i taslak olarak

<sup>34</sup>Sumer Ayşe, **Türk Sermaye Piyasası Hukuku ve Seçilmiş Mevzuat**, 3.Baskı,İstanbul:Alfa Yayınları, 2002

<sup>35</sup>Çelebi, Ali “Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği” MÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) İstanbul:2002s.39

<sup>36</sup>Ataman Akgül Başak,a.g.e. s.32



düzenlemiştir. Bu tebliğ taslağı resmi gazetede yayınlanarak Başbakanlığa gönderilmiştir ve yürürlüğe girmesi halinde 04.03.1996 tarih ve 22570 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan Seri X No:16 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ”, 20.07.1988 tarih ve 19878 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan Seri X No:7 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik Hükümlerine Göre Özel Denetlemeye Tabi Ortaklıkların Belirlenmesi Hakkında Tebliğ”, 18.02.1992 tarih ve 21146 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan Seri:X No:12 sayılı “Sermaye Piyasası Hakkında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik’ Hükümlerine Göre Sürekli ve Sınırlı Denetlemeye Tabi Ortaklık ve Kuruluşların Belirlenmesi Hakkında Tebliğ” bu tebliğin yürürlüğe girmesi ile birlikte kalkacaktır ve söz konusu tebliğ denetim ihtiyacının daha kaliteli olarak ve Uluslararası Denetim Standartları’na uyumlu şekilde yürütülmesini sağlayacaktır.

#### **2.3.4. Denetimin Türkiye’de Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Gelişimi**

1 Ocak 1957 tarihinde yürürlüğe giren ve 48 yıldır uygulanan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu, ülkemiz ticaret, sanayi ve hizmetler sektörünün ihtiyaçlarını büyük ölçüde karşılayan, bu alanda menfaatler dengesini hak ve adalete uygun bir tarzda kuran ve ticari, sınai ve hizmet ilişkilerini düzenleyen, öylelikle Türk Ticaret Hukuku’nun iyi bir şekilde gelişmesine dayanak teşkil eden bir yasal düzenleme olarak bilinmektedir.<sup>37</sup>

Ancak Türk Ticaret Kanunu 48 yıldır yürürlükte dir. Bu süre içinde dünyada ve Türkiye’de toplumsal ve ekonomik koşullar önemli ölçüde değişmiştir. Bu değişikliğe bağlı olarak Türk Ticaret Kanunu’nda eskidiği değişen gereksinimlere yeteri kadar yanıt vermediği; ayrıca Avrupa Birliği Hukukuna uyum sürecinde değiştirilmesinin zorunlu olduğu genel olarak kabul edilmiştir.<sup>38</sup>

Bu kapsamda, Adalet Bakanlığı’nca 1999 yılı sonunda kurulan “Ticaret Kanunu Komisyonu” tarafından hazırlanan ve kamuoyunun görüşüne sunulan yeni 1535 maddeden

---

<sup>37</sup> TÜRMOB, “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hakkında Görüş ve Öneri Raporu” Ankara:2005 s.2  
<http://www.turmob.org.tr/mevzuat/taslak/ttk.doc> (Erişim Tarihi: 20 Nisan 2006)

<sup>38</sup> Erdoğan, Moroğlu “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Değerlendirmeler ve Öneriler” Türkiye Barolar Birliği Ankara:2005 s.13

oluşan Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Taslağı ile başta Avrupa Birliği mevzuatına uyum sağlamak üzere yenedünya ekonomik düzeninin gereklerine uyum sağlayarak ulusal ticaret ve sanayinin gelişimine katkıda bulunmak istenilmektedir.<sup>39</sup>

“Tasarı şeffaflığın ve açıklığın bir gereği olarak uluslararası muhasebe standartlarını, yeni adıyla uluslararası finansal raporlama standartlarını ve uluslararası denetim standartlarını gündeme getiren bir kanundur. Tasarının genel gerekçesinde belirtildiği gibi, bir ülkenin sermaye ve kredi piyasalarının, uluslararası piyasaların bir parçası olabilmesi, ülkenin yabancı sermayeyi çekebilmesi, rekabet piyasasında güç olarak yer alabilmesi için tam şeffaflığa dayalı, Uluslararası Muhasebe Standartlarına göre çıkarılmış finansal tablolara, bunlara ve Uluslararası Denetim Standartlarına göre hazırlanmış denetim raporlarına ihtiyaç vardır. Bu kapsamda tasarıda, Uluslararası Muhasebe Standartlarından (IAS) Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarından (UFRS) ve Türkiye Muhasebe Standartlarından (TMS) söz edilmesi ve artık Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun bir otorite olarak kabul edilmesini mesleğin geleceği açısından önemli bir adımdır.”<sup>40</sup>

“Türk Ticaret Kanunu’nun önemli amaçlarından biri işletmelerin mali bilgileri ve faaliyetlerinin bağımsız denetimden geçmesinin zorunlu hale getirilmesidir. Türk Ticaret Kanunu Tasarısı işletmeleri (1) Küçük sermaye şirketi (2) Orta ölçekli sermaye şirketi ve (3) Büyük ölçekli sermaye şirketi olmak üzere ayırmakta ve bu şirketlerin denetimlerini ayrı ayrı kurula bağlamaktadır. Bu tasarı küçük sermaye şirketlerinin denetimini en az iki denetçi (serbest muhasebeci mali müşavirler ile yeminli mali müşavirler) tarafından denetleneceğini, orta ve büyük ölçekli işletmelerde ise bağımsız denetimin bağımsız denetim şirketlerince yapılacağı hükme bağlanmıştır.”<sup>41</sup>

---

<sup>39</sup> TÜRMOB, a.g.r. s.2

<sup>40</sup> Arıkan, Yahya “Yeni Türk Ticaret Kanun Tasarısı’na Ait Görüş ve Öneriler”, Eylül 2005, <http://www.iktisadidayanisma.com/haberler/2005/turmob-projeleri/22-09-2005-ttk.htm> (Erişim:20 Mart 2006)

<sup>41</sup> Özel, Salih “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’nın Temel Amaçları” **E Yaklaşım Dergisi**, sayı:157, Ocak 2006 <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/index.asp> (Erişim 10 Mart 2006)

## **3.ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI VE TÜRKİYE UYGULAMALARI**

### **3.1.Genel Prensipler ve Sorumluluklarla İlgili Standartlar**

Finansal tablo denetimine ilişkin genel prensipler ve denetimle ilgili tarafların sorumlulukları hakkında düzenlenen standartlar aşağıda ele alınmıştır:

\* **ISA 200-** Mali Tabloların Denetiminin Amacı ve Denetime İlişkin İlkeler

\* **ISA 210-**Denetim Sözleşmesi

\* **ISA 220-** Denetim Çalışmasında Kalite Kontrolü

\* **ISA 230-**Belgelendirme

\* **ISA 240-** Mali Tablo Denetimlerinde Yolsuzluk ve Hataya İlişkin Denetçinin Sorumluluğu

\* **ISA 250 -**Mali Tabloların Denetiminde Kanun ve Kuralların Dikkate Alınması

\* **ISA 260-**Denetimle İlgili Hususların Yönetimdeki Sorumlu Kişilere İletilmesi

#### **3.1.1.ISA 200- Mali Tabloların Denetiminin Amacı ve Denetime İlişkin İlkeler**

Bu standardın amacı mali tabloların denetimi hakkında standartlar oluşturmak ve denetimde uyulması gereken ilkeler hakkında denetçiye yol göstermektir.<sup>42</sup>

Bu standart yönetimin finansal tablolar üzerindeki sorumluluğunu ve bağımsız denetçinin finansal tablolar üzerinde yaptığı denetimin genel amaç ve kapsamını açıklar. Denetçinin profesyonel sorumluluğu, planlama, kanıt toplama, muhasebe ve iç kontrol sisteminin

---

<sup>42</sup> IAASB, "Internatioanal Auditing Standards" **2006 IAASB Handbook** , ISA 200.01  
[http// www.ifac.org/Members/Source\\_Files/ Auditing\\_Related](http://www.ifac.org/Members/Source_Files/Auditing_Related) (Erişim:10 Nisan 2006)

incelenmesi ve raporlama aşamasında bağımsızlık, dürüstlük, tarafsızlık, mesleki özen, sır saklama, profesyonel davranış ve teknik standartlara uymasını kapsar. Bu temel prensipler tüm uluslararası denetim standartlarının temelini oluşturur.<sup>43</sup>

### **3.1.1.1.Denetimin Amacı**

Denetimin amacı; Denetçinin, finansal tabloların Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu veya ilgili diğer kurullar tarafından belirlenen mali raporlama standart ve ilkeleri doğrultusunda bir işletmenin mali durumu ve faaliyet sonuçlarını gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda görüş bildirmesini sağlamaktır.<sup>44</sup>

Denetçinin görüş bildirmesi finansal tabloların güvenilirliğini arttırmasına rağmen şirketin gelecekteki ekonomik durumu ya da yönetim faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliğine ilişkin bir güvence sağlamaz.

### **3.1.1.2.Finansal Tabloların Denetimi İle İlgili Etik Kurallar**

Denetçi denetimi ISA 220’de belirtilen etik gerekliliklere uygun olarak getirmelidir. ISA 220’de de belirtildiği gibi finansal tablo denetiminde Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu tarafından yayınlanan etik kurallar iki bölümden oluşmaktadır. Bu kurallar ulusal gerekliliklerle birlikte düşünüldüğünde denetçiler için yeterince kısıtlayıcı olmaktadır. ISA 220 ilgili sorumlu ortak baş denetçinin ve diğer denetçilerin uymaları gereken profesyonel etik kurallarını açıklamaktadır.<sup>45</sup>

---

<sup>43</sup> The Consultative Group to Assist the Poorest “External Audits of Microfinance Institutions Handbook”, Technical Tool Series No:3, December,1998

[http:// www.cgap.org/docs/TechnicalTool\\_03\\_annexes.pdf](http://www.cgap.org/docs/TechnicalTool_03_annexes.pdf) s.15 (Erişim:14 Mart 2006)

<sup>44</sup> ISA 200.02

<sup>45</sup> ISA 200.05

### **3.1.1.3.Finansal Tablolarla İlgili Denetimin Yürütülmesi**

Bu standarda göre denetçi finansal tablolarla ilgili yaptığı denetimi Uluslararası Denetim Standartları'na uygun şekilde yürütmelidir. Denetimin Uluslararası Denetim Standartları'na uygun şekilde yürütülmesinde Uluslararası Denetim standartları denetçiye uyması gereken kurallarla ilgili ana ilkeler ve prosedürler yayınlamıştır Ayrıca Uluslararası Denetim Uygulama Standartları (IAPS) da denetçiye uyması gereken kurallarla ilgili pratik uygulamalarla yol göstermektedir.

### **3.1.1.4.Denetimin Kapsamı**

Denetimin amacını gerçekleştirmek için uygulanan denetim yöntem ve prosedürleri “denetimin kapsamını” oluşturur. Uluslararası Denetim Standartları'na göre yapılacak denetimin gerçekleştirilebilmesi için uygulanacak denetim yöntem ve prosedürlerinin belirlenmesinde denetçi, Uluslararası Denetim Standartlarındaki gerekliliklerini göz önünde bulundurmalıdır.

Denetçi denetim sürecinin tüm aşamalarında Uluslararası Denetim Standartları'na (ISA) uymakla yükümlüdür. Uluslararası Denetim Standartları, ana ilkeler ve gerekli yöntem ve prosedürlerle birlikte denetçiye yol gösteren açıklama ve diğer bilgileri içerir.<sup>46</sup>

Denetçi denetim planlamasını yaparken ve denetimi gerçekleştirirken, mali tabloların işletmenin gerçek mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını göstermesine engel teşkil edebilecek olayların varlığını göz önünde bulundurarak, mesleki anlamda şüpheli bir tavır sergilememelidir. Mesleki anlamda şüphecilik; denetçinin, sorgulayıcı bir yaklaşımla, kanıtların geçerliliğini incelemesi ve kanıtların yönetimin açıklaması ve diğer bilgi ve belgeler ile içinde çelişki olup olmadığını değerlendirmesidir.

---

<sup>46</sup> ISA 200.05

Bu standarda göre denetçi denetimle ilgili planlama aşamasını yaparken yönetimi %100 güvenilir bir unsur olarak görmemelidir. Dolayısı ile denetimde toplayacağı kanıtlarda sadece yönetimden değil dış kaynaklarda da faydalanmalıdır.

### **3.1.1.5.Denetimin Sağladığı Kabul Edilebilir Güvence Derecesi**

Uluslararası Denetim Standartları'na uygun olarak yapılan denetim, finansal tablolarda önemli sayılacak hataların olmadığını güvencesini verir. Makul güvence; elde edilen denetim kanıtlarının değerlendirilmesi sonucunda finansal tabloların bütününde önemli bir hata olmadığını gösterir.<sup>47</sup>

Denetçi finansal tablolardaki önemli hataların ortaya çıkartılmasında karşılaştığı sınırlamalar nedeniyle hiçbir zaman %100 güvence veremez. Ancak makul güvence sağlayabilir. Bu sınırlamalar aşağıdaki sebeplerden dolayı oluşur:

\*Denetim sürecinde test yönteminin kullanılması

\*İç kontrol sistemindeki doğal sınırlamalar (riskler)

\*Denetim kanıtlarının birçoğunun sonuçsal olmaktan ziyade ikna edici nitelikte olması<sup>48</sup>

### **3.1.1.6.Denetim Riski ve Önemlilik**

İşletmeler amaçlarını gerçekleştirmek amacı ile yaptıkları faaliyetlerin içeriğine, endüstri ve yasal çevrenin büyüklüğüne ve karmaşıklığına göre çeşitli iş riskleri ile karşılaşılırlar. Yönetim bu riskleri ortaya çıkartıp önlem almaktan sorumludur. Denetçi ise sadece finansal tabloları etkileyen risklerle ilgilenir.<sup>49</sup>

---

<sup>47</sup> ISA 200.17

<sup>48</sup> ISA 200.18

<sup>49</sup> ISA200.22

Denetim riskinin bileşenlerini inceleyecek olursak iddia seviyesindeki önemli hata riski iki bileşenden oluşmaktadır Bu bileşenler doğal risk ve kontrol riskidir:

“Doğal Risk” ilgili iç kontrollerin bulunmadığı varsayımı altında, işletmenin mali tablolarında önemli hataların bulunması riskidir.

“Kontrol Riski” ise, İşletmenin iç kontrol yapısının zayıflığı sonucunda önemli hata ve hilelerin ortaya çıkartılamaması riskidir.<sup>50</sup>

Doğal risk ve kontrol riski finansal tablo denetimi ile ilgili olmayan risklerdir. Denetçinin mali tablolarda bulunan önemli bir hatayı bulmada başarısız olması olasılığı ise “Ortaya Çıkarma Riski”dir. Ortaya çıkarma riski, denetçinin çalışmalarında uyguladığı denetim prosedürlerinin etkinliğinin şekillendirdiği bir risktir. Doğal ve kontrol riskinin tersine ortaya çıkarma riski denetçinin çalışmalarının etkisiyle değiştirilebilen bir risk unsurudur.<sup>51</sup>

### **3.1.1.7.Finansal Tablolardaki Sorumluluk**

Denetçi finansal tablolar üzerinde bir fikir oluşturup beyan etmekten sorumlu iken bu tabloların hazırlanma ve sunumundan yönetim birimi sorumludur.<sup>52</sup>

### **3.1.1.8.Yürürlük Tarihi**

Bu standart 15 Aralık 2005 ve sonraki dönemlere ait finansal tabloların denetiminde geçerlidir.<sup>53</sup>

---

<sup>50</sup> John Taylor, Jo Osborne “**Implementing Auditing Procedures**” June 1,2005 s.46  
[http://www.osbornebooks.co.uk/pdf/auditing\\_chapter\\_2.pdf](http://www.osbornebooks.co.uk/pdf/auditing_chapter_2.pdf) (Erişim 20 Mart 2006)

<sup>51</sup>Bozkurt, a.g.e. s.109

<sup>52</sup>Dinç, Yusuf. “Uluslararası Denetim Standartlarının Türkiye Uygulamaları Açısından İncelenmesi ve Değerlendirilmesi” Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmamış Doktora Tezi) Ankara:2001 s.104

<sup>53</sup> ISA 200.52

### 3.1.1.9.ISA 200-Türkiye Uygulaması

Türkiye’deki mali tablo denetiminin amacı ve uyulması gereken kuralları 3568 sayılı kanun, 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ve halen çalışmaları devam eden Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarı Taslağı’nda yer alan hükümler açısından inceledik.

Türkiye’de bağımsız denetimle ilgili serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler 3568 sayılı Meslek Yasasına, ilgili yönetmeliklere ve meslek kurallarına uymak zorundadırlar.

SMMM, SMM ve YMM lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik’ de meslek mensuplarının uyması gereken etik kurallar açıklanmıştır. Bu yönetmeliğe göre meslek mensupları Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayınlanan etik kurallara benzer şekilde bağımsızlık, dürüstlük, güvenilirlik, tarafsızlık, sır saklama, mesleki yeterlilik, sorumluluk ve haksız rekabet ile ilgili kurallarına uymak zorundadır.

Yönetmeliğin “Bağımsızlık” başlıklı 9. maddesine göre; “Meslek mensupları, çalışmalarını kendi sorumlulukları altında tam bir bağımsızlıkla yürütürler. Bağımsızlık mesleğin temeli ve vazgeçilmez bir unsurdur. Meslek mensupları bağımsızlıklarına gölge düşürecek ilişkilerden ve davranışlardan kaçınmalıdırlar.”<sup>54</sup>

Türkiye’de de mesleki unvanları olarak, Kanunun belirttiği mesleki yeterliliği kanıtlamış olan meslek mensupları, meslek unvanlarının gerektirdiği saygı ve güvene yakışır bir şekilde hareket etmek zorundadırlar.<sup>55</sup>

Kısaca özetlemek gerekirse 3568 sayılı kanın meslek mensuplarının uyması gereken koşulları ISA 200 çerçevesinde düzenlemiştir.

---

<sup>54</sup> Yıldırım, a.g.m.

<sup>55</sup> Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik, Resmi Gazete 03/01/1990, no:20391 m 4



Türk Ticaret Kanunu Tasarı Taslağı'nın 397. maddesinde yer alan düzenlemelerle ise, anonim şirketin finansal tablolarının, yani hesaplarının denetlenmesi sistemi tamamen değişmiştir. 6762 sayılı kanunda şirketin üç kanuni organından biri olan ve uzman bilgisine sahip bulunmayan “murakıp(lar)”ın eli ile yapılan denetleme, taslakta yerini, bir bağımsız denetleme kuruluşunun veya yeminli mali müşavirin yaptığı finansal tablolar ile raporların, dolayısıyla, muhasebenin sürekli denetimine bırakmıştır. Taslağa göre, küçük anonim şirketlerde denetim en az iki yeminli mali müşavir (YMM) veya Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) tarafından yapılabilir. 397 maddenin 1. fıkrasında “ *Anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları ile yıllık raporu denetçi tarafından denetlenir.*” Hükmü yer almaktadır. Bu maddede yıllık rapor ile neyin kastedildiği tam olarak açıklanmamıştır. Yıllık rapor denetiminden maksat, faaliyetlerin etkinlik, verimlilik, yerindelik, hukukilik ve performans noktasından değerlendirilmesini içeriyorsa bu durum, Uluslararası Denetim Standartlarına göre bağımsız denetim kapsamı dışında bulunmaktadır. Çünkü, Uluslararası Denetim Standardı 200'de “denetimin amacı; denetçinin mali tabloların Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu veya ilgili diğer kurullar) tarafından belirlenen mali raporlama standart ve ilkeleri doğrultusunda bir işletmenin mali durumu ve faaliyet sonuçlarını gerçeği uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda görüş bildirmesini sağlamaktır” denilmektedir.

Dolayısı ile bu maddede yıllık rapor kelimesinin daha açıklayıcı bir şekilde yer alması gerekir.<sup>56</sup>

Türk Ticaret Kanunu Tasarı Taslağı'nın 398. maddesinde ise denetimin konusu ve kapsamına değinilmiştir.398. maddenin birinci fıkrasında yapılacak olan denetimin denetçilik mesleğinin gerekleri ile meslek etiğine ve Uluslararası Standartlar 'a uygun, özenle ve dürüst bir şekilde yapılması gerektiği belirtilmiştir. Böylece yapılacak olan denetimin Uluslararası Standartlara uyumlu bir şekilde yapılması gerektiği hükme bağlanmıştır.

Tasarı ayrıca denetimin ISA 200 ile uyumlu olarak orta ve büyük ölçekli işletmelerde denetimin bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşunca yapılması şartını getirmiştir.

---

<sup>56</sup> TÜRMOB, a.g.r. s.2

Böylece denetçiler (denetleme kurulu olarak) şirketin iç organı olmaktan çıkartılıp, denetim görevi bağımsız denetim şirketlerine ve yetkinliğini ispatlamış meslek mensuplarına verilmiştir. Bu yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki en önemli yeniliklerden bir tanesidir ve devrim niteliğindedir.<sup>57</sup>

Ancak 398 inci maddede, denetçinin görevi, finansal tabloların denetimiyle sınırlandırılmamıştır. Yıllık raporların ve tüm muhasebenin denetimi denetçiye görev olarak verilmektedir. Muhasebenin bir bütün olarak denetimi Uluslararası Denetim Standartları kapsamında değildir. Bu açıdan bakılırsa “yıllık raporların denetimi” ibaresinin tam olarak açıklanması ya da madde metninden çıkarılması gerekir.

Sermaye Piyasası Kanunu ise X/16 nolu tebliğde denetimin amacı ve denetçilerin uyması gereken standartlar Uluslararası Denetim Standartları ile paralellik göstermektedir. Bu tebliğde, denetim kuruluşlarının çalıştırdığı denetçilerinde mesleki yeterliliği sağlaması gerektiği, bu mesleki yeterliliği sağlarken nelere dikkat etmesi gerektiği yer almaktadır. Ayrıca bağımsızlık, ne gibi durumlarda bağımsızlığın ortadan kalktığı, mesleki özen ve titizlik, sır saklama yükümlülüğü gibi unsurlara da denetçinin uyması gerektiğine yer verilmiş ve bu unsurlar açıklanmıştır.

Henüz taslak halinde olan Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkındaki Tebliğ in birinci kısmında ise ISA 200-(Mali Tabloların Denetiminin Amacı ve Denetime İlişkin İlkeler )’ile paralel bir düzenleme yapılmıştır ve SPK X/16 nolu tebliğdeki açıklamalar ile karşılaştırıldığında denetimin amaç ve ilkelerini daha geniş şekilde ele almıştır. ISA 200 ile karşılaştırdığımızda her iki düzenleme için de denetimin amacı finansal tabloların Genel Kabul Görmüş Finansal Raporlama Standartları doğrultusunda denetçinin görüşü olarak ifade edilmektedir. Denetimin ancak makul bir güvence sağlayacağı ISA 200 de olduğu gibi taslakta da belirtilmiştir. Taslağın 2. kısmının 3. bölümünde ise yine ISA 200 ile paralel olacak şekilde denetçinin niteliklerinden bahsetmiş ve 3. bölümde bağımsız denetçilerin sahip olması gereken etik değerleri açıklamıştır. Bu değerlere baktığımızda bağımsızlık, mesleki özen ve sır saklama

---

<sup>57</sup> Aksoy, Tamer “Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Işığında Denetim ve Muhasebe Yasal Düzenleme Çerçevesine İlişkin Analitik Bir Değerlendirme” **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, sayı:117 Eylül 2005 s.123,125

ilkesi ISA 200 ile paralel şekilde açıklanmıştır Mesleki şüphecilik ise SPK tebliğ taslağında ISA 200 den farklı olarak etik değerlerin arasında yer almaktadır. Ayrıca SPK tebliğ taslağında haksız rekabeti önlemek amacı ile de çeşitli maddelere yer verilmiştir.

### **3.1.2.ISA 210-Denetim Sözleşmesi**

Denetim sözleşmesi denetim firması ile müşteri arasında verilen denetim hizmeti konusunda bir anlaşmaya varıldığının yazılı göstergesidir.

Bu Uluslararası denetim standardı, mali tabloların denetimiyle ilgili sözleşmelerin hazırlanmasında denetçiye yardımcı olmak için hazırlanmıştır. Bu standart aynı zamanda ilgili diğer hizmetler için de uygulanabilir. Vergi, muhasebe ve yönetim danışmanlığı gibi diğer hizmetlerde, ayrı sözleşmeler yapılması daha uygundur.<sup>58</sup>

#### **3.1.2.1.Denetim Sözleşmesi Düzenlenmesinin Amacı**

Denetim sözleşmesi, Denetçi ile müşteri işletme arasındaki ilişkinin yasal temelini oluşturan yazılı formdur.

Denetim sözleşmesi aşağıdaki açılardan önemli bir dökümandır:

\*Denetçinin müşteri işletmeyi kabulünün yazılı kanıtıdır.

\*Yanlış anlaşılmayı önleyecek şekilde her iki tarafında sorumluluklarını açıklar.<sup>59</sup>

Denetçi denetim ile ilgili bir yanlış anlamının meydana gelmesini önlemek amacıyla tercihen denetim başlamadan önce denetim sözleşmesini müşteriye gönderir. Denetim

---

<sup>58</sup> ISA 210.03

<sup>59</sup> John Taylor and Jo Osborne,a.g.e. s.41

sözleşmesi, denetçinin denetim işine kabulünü teyit edip belgelendirmenin yanı sıra denetimin amacını, kapsamını ve denetçinin müşteriye karşı sorumluluklarını da belgelendirir.<sup>60</sup>

### 3.1.2.2. Denetim Sözleşmesinin Kapsamı

ISA 210'a göre denetçi ve müşteri işletme sözleşme şartları üzerinde anlaşmalıdır. Denetim sözleşmesinde:

\*Finansal tablo denetiminin amacı

\*Yönetimin finansal tablo denetimindeki sorumluluğu

\*Denetimin kapsamı ve yapılacak denetimle ilgili yasal düzenlemeler

\*Denetim sonucunda oluşturulacak denetim raporu

\*Denetimle ilgili her türlü kayıt, belge, ve diğer bilgilere ulaşılması gerektiği

\*Denetimin örnekleme methoduna göre yapıldığı ve iç kontrol sistemindeki doğal sınırlamalardan dolayı bazı önemli hataların ortaya çıkartılmama riski olduğu konuları yer alır.<sup>61</sup>

### 3.1.2.3. Sürekli Denetimlerde Düzenlenen Denetim Sözleşmeleri

Sürekli denetimlerde denetçi müşteri ile ilgili daha önce yapılan sözleşme şartlarında herhangi bir değişiklik olup olmadığını gözden geçirmeli ve sözleşmenin yenilenmesine ihtiyaç olup olmadığına karar vermelidir.

Denetçi her dönemde yeni bir denetim sözleşmesi göndermeyebilir. Ancak aşağıdaki durumlar yeni sözleşme hazırlanmasını gerektirir:

---

<sup>60</sup> Syed Imtiaz Abbas Hussain "Responsibilities of External Auditors" July 3, 2004  
<http://accountancy.com.pk/articles.asp?id=140> (Erişim: 10 Mart 2006)

<sup>61</sup> Rick Hayes ,Roger Dassen, Arnold Schilder and Philip Wallage, **Principles of Auditing :An Introduction to International Standards on Auditing**, 2nd Edition , November 15,2004 by Prentice Hall s.13 <http://www.pentagon.nl/downloads/hayes.pdf> (Erişim: 20 Nisan 2006)

- \*Müşterinin denetimin amaçlarını ve kapsamını yanlış anladığına dair bir belirti olması
- \*Sözleşme üzerinde değişiklik yapılması ya da özel bir koşulun eklenmesi
- \*Ortaklık yapısı ile ilgili önemli bir değişiklik olması
- \*Müşterinin faaliyet hacminde ya da iş kolunda önemli bir değişiklik olması
- \*Yasal yükümlülükler ile ilgili bir değişiklik olması<sup>62</sup>

#### **3.1.2.4.Denetim Sözleşmesinde Yapılan Değişiklikler ve Kabulü**

Müşterinin denetçiden istediği denetim şartlarındaki değişiklikler, verilen denetim hizmeti ile ilgili meydana gelen değişiklikten, denetim çalışmasının veya talep edilen hizmetin içeriğinin yanlış anlaşılmasından veya yönetimin isteğiyle veya koşulların gereği olarak denetimin kapsamının kısıtlanmasından kaynaklanabilir. Denetçi, değişiklik isteği için önerilen nedeni dikkatlice incelemeli ve özellikle de denetimin kapsamını kısıtlayan durumlara dikkat etmelidir.<sup>63</sup>

Değişiklik ihtiyacının olup olmadığının belirlenmesinde, değişikliğin sonuçları dikkate alınmalıdır. Yapılacak olan değişiklik, uygun olmayan bilgileri doğru bilgiler gibi gösteriyorsa, anlaşmada herhangi bir değişiklik yapılmamalıdır. Ayrıca değişikliğin yaratacağı yasal hükümler de dikkate alınmalıdır.<sup>64</sup>

Denetçi, değişiklik için geçerli bir gerekçenin olmadığı durumlarda sözleşmede değişikliği kabul etmemelidir. Eğer denetçi, denetimde değişikliğin yapılmasını kabul edemiyorsa ve ilk denetim sözleşmesi şartlarına göre devam etmesine de izin verilmiyorsa, denetime son vermeli ve sözleşme gereğince ya da başka nedenlerden dolayı, yönetim kurulu

---

<sup>62</sup> ISA 210.11

<sup>63</sup> ISA 210.13

<sup>64</sup> Dinç, Yusuf a.g.t.s:107

veya ortaklar gibi ortaklar gibi diğer ilgililere rapor vermesini gerektiren bir zorunluluk olup olmadığını gözden geçirmelidir.<sup>65</sup>

### **3.1.2.5.Yürürlük Tarihi**

Bu standart 15 Aralık 2005 ve sonraki dönemlere ait finansal tabloların denetiminde geçerlidir.

### **3.1.2.6. ISA 210-Türkiye Uygulaması**

Ülkemizde yapılan denetim sözleşmeleri Uluslararası Denetim Standartları'nda olduğu gibi yazılı şekilde yapılmak zorundadır.

SPK X/16 tebliğinin 23. maddesinde bağımsız denetim sözleşmesine ve sözleşmede yer alması gereken asgari hususlara değinilmiştir. Bu madde ISA 210 ile denetim sözleşmesinin amacı, kapsamı ve yazılı yapılması gerektiği açılarından paralellik göstermektedir.

Ancak, denetimde görevlendirilecek dış denetçi ve yardımcılarının sözleşmede belirtilmesi konusu ve denetim ücretinin denetçiler bazında ayrıntılı dökümü, Uluslararası Denetim Standartları'nda yer almamaktadır. SPK' nın denetçilerin isim ve ücretleri konusunda getirmiş olduğu bu zorunluluk, mesleğin ülkemizde yeni gelişmeye başlaması ve buna bağılı da bir gözetimin getirilmesi amacına yönelik olduğu biçiminde yorumlanabilir.<sup>66</sup>

SPK X/16 tebliğinin 24. maddesine göre bağımsız denetim kuruluşları; sürekli ve/veya özel denetimlerde en çok 5 hesap dönemi için müşteri yönetim kurulu tarafından seçilir ve bağımsız denetim kuruluşunun tekrar aynı müşteri ile sürekli ve/veya özel denetim sözleşmesi imzalayabilmesi için en az 2 hesap döneminin geçmesi zorunludur. Uluslararası denetim standartlarında ise böyle bir sınırlandırma getirilmemiştir. Ülkemizde böyle bir uygulamanın

---

<sup>65</sup> Syed Imtiaz Abbas Hussain a.g.m.

<sup>66</sup> Aksoy Tamer, a.g.e. s.529

yapılmasının amacı SPK denetimine tabi kurumların tek bir denetim firması tarafından sürekli olarak denetlenmemesini sağlayıp denetim firmaları ile denetlenecek kurum arasında meydana gelebilecek çıkar ilişkilerini önlemek ve denetimin etik kurallara uygun şekilde yürütülmesini sağlamaktır.

SPK'nın şu an üzerinde çalıştığı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkındaki Tebliğ Taslağı'na baktığımızda ise genel olarak ISA 210 ile uyumlu olduğunu görmekteyiz. Bağımsız denetimin asgari unsurlarına baktığımızda SPK X/16 no.lu tebliğdeki ifadede de olduğu gibi denetim ekibinin ünvanları, çalışma süreleri ve her bir denetçi için öngörülen ücret tutarlarının ayrıntılı dökümünün verilmesi gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca bu tebliğ taslağında SPK X/16 'ya ilave olarak mesleki sorumluluk sigortasına ilişkin bilgilerin de sözleşmede yer alması gerektiği belirtilmiştir. Böyle bir zorunluluk ISA 210'da bulunmamaktadır.

Yeminli mali müşavirlerin görevleri sırasında irade dışı bilmeyerek veya hata neticesinde imzaladıkları belgelerden dolayı gerek 3568 sayılı Yasa gerekse diğer yasalar dolayısıyla büyük güçlüklerle karşılaşmışlardır. Nitekim, 3568 sayılı yasada yeminli mali müşavirlerin yanılıcı belgeleri tasdik etmelerinden kaynaklanan vergi kayıp ve cezalarından dolayı mükellef ile birlikte müşterek ve müteselsil sorumluluğu mevcuttur. Tüm bu uygulamalardan en az şekilde etkilenmek amacıyla diğer ülkelerde meslek mensuplarına uygulanan Mesleki Sorumluluk Sigortasının uygulanabilirliği tartışma konusu olmuştur. Ancak bu konuda yapılan tek çalışma 1991 yılında Anadolu Anonim Türk Sigorta Şirketi tarafından Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı'na verilen Meslek Sigortası Genel Şartları Tasarısı'ndan ileri gidilememiştir. Mesleki sorumluluk sigortası bir zarar sigortası olup, meslek mensuplarının hata ve yanılma neticesinde yaptıkları işlemlerinden dolayı karşılaşacakları tazminat taleplerinin sigorta altına alınmasıdır. Mesleki sorumluluk sigortasının zorunlu hale getirilmesi meslek mensuplarının 3568 sayılı Yasa bağlamındaki görevlerini daha başarılı ve güvenli bir şekilde yapmalarını sağlayacaktır.<sup>67</sup>

---

<sup>67</sup> Budak,Tamer "Meslek Mensuplarında Mesleki Sorumluluk Sigortası" **E Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 2005, sayı:22, [http://yaklasim.com/mevzuat/dergi/s\\_word\\_article.asp](http://yaklasim.com/mevzuat/dergi/s_word_article.asp) (Erişim: 20 Mart 2006)

3568 sayılı kanun kapsamında yapılan tam tasdik denetimlerinde meslek mensupları tasdik işlemlerini üstlendikleri gerçek ve tüzel kişiler ile yazılı sözleşme yapmak zorundadırlar. SM, SMMM ve YMM Ücretleri Esasları Hakkında Yönetmeliğin, Ücret Sözleşmesi başlıklı 13. maddesinde, ücret sözleşmesinin yazılı şekilde yapılmasının şart olduğu belirtildikten sonra, ücret sözleşmesinin sözlü olarak yapıldığının belirlenmesi halinde meslek mensubu hakkında disiplin cezası uygulanacağı belirtilmiştir. Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 10. maddesinde “....ilgililerce yaptırılacak tasdik hizmetinin tasdik sözleşmesine bağlanmasının zorunlu olduğu” ifade edilmiştir.<sup>68</sup>

Türk Ticaret Kanunu Tasarısında ise yapılacak olan denetim sözleşmesinin içeriği, yapılacak olan değişiklikler ve sözleşme içerisinde bulunması gereken unsurlarla ilgili herhangi bir düzenleme yer almamaktadır.

### **3.1.3.ISA 220-Denetim Çalışmasında Kalite Kontrolü**

Bu Uluslararası Denetim Standardı'nın amacı denetim firmalarının ve bireysel olarak denetçinin yeterli kalitede denetim yapmasını sağlamak amacıyla prosedürler belirlemek ve standartlar oluşturmaktır.

#### **3.1.3.1.Kalite Kontrolünde Göz Önünde Bulundurulması Gereken Hususlar**

ISA 220'e göre müşteri ile olan ilişkilerin ve denetim sözleşmelerinin kabulünde aşağıdaki unsurların göz önünde bulundurulması gerekir:

- Müşteri işletme ile ilgili üst düzey yönetici ve şirket ortaklarının dürüstlüğü
- Denetim sözleşmesi yapılacak şirkete yeterli zaman ve kaynağın tahsis edilebilecek olması

---

<sup>68</sup> Alptürk, a.g.m.



- Müşteri firmanın ve denetim ekibinin etik değerlere sahip olması<sup>69</sup>

Denetim firmaları tüm denetimin Uluslararası Denetim Standartları ve ilgili ulusal standart ve uygulamalara uygun bir şekilde yürütüldüğünden emin olmak amacıyla kalite kontrol politika ve prosedürleri dizayn edip uygulamalıdır.

Kalite kontrol prosedürlerinin amacı aşağıda belirtilen konularla bağlantılıdır:

**Profesyonel gereklilik:** Bağımsızlık, dürüstlük, objektiflik, gizlilik ve profesyonel davranışı içerir.

**Denetim ekibinin yeteneği ve bilgi seviyesi:** Denetim ekibi yeterli bilgi seviyesine sahip olmalıdır.

**Uygun Personelin Atanması:** Her pozisyon için yeterli teknik ve bilgi seviyesindeki denetim personeli atanmalıdır.

**Yetkilendirme:** Denetim ekibi yeterli seviyede gözlemlenmeli ve yapılan iş kalite standartlarına uygun bir şekilde yeterli güvence sağlayacak şekilde kontrol edilmelidir.

**Danışmanlık:** Gerekli görüldüğü takdirde içeriden ya da şirket dışı uzman yardımı alınmalıdır.

**Müşterinin Kabulü:** Müşteri kabul edilirken bağımsızlık prensibi göz önünde bulundurulmalıdır.

**Gözleme:** Kalite kontrol politikalarının etkinliği ve yeterliliği sürekli olarak gözlemlenmelidir.<sup>70</sup>

---

<sup>69</sup> John Taylor and Jo Osborne, a.g.e. s.37

<sup>70</sup> Syed Imtiaz Abbas Hussain, a.g.m.

### 3.1.3.2. Denetim Kalitesinin Sağlanması Sorumlulukları

Bu standarda göre sorumlu ortak baş denetçi denetim sözleşmesine göre yapılacak olan kalitenin bütünü ile sağlanmasından sorumludur.

### 3.1.3.3. Kalite Kontrolünde Uyulması Gereken Etik Kurallar

Sorumlu Ortak Baş Denetçi denetimi IFAC tarafından yayınlanan etik gereklere uygun şekilde yürütülmesinden sorumludur. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu tarafından yayınlanan etik kurallar aşağıdaki gibidir:

**Bağımsızlık:** Profesyonel muhasebeci denetim çalışmasını yürütürken ve görüşünü oluştururken profesyonel yargısını etkileyecek şeylerin etkisinde kalmamalıdır ve çalışmalarında dürüst, objektif ve şüpheli bir şekilde hareket etmelidir.<sup>71</sup>

**Dürüstlük:** Profesyonel bir muhasebeci profesyonel hizmetleri sunmada açık sözlü ve dürüst olmalıdır.

**Tarafsızlık:** Profesyonel bir muhasebeci adil olmalı, önyargılara ve çıkar çatışmalarına izin vermeyip kimseden etkilenmemelidir.

**Mesleki özen ve dikkat:** Profesyonel bir muhasebeci profesyonel hizmetleri özen, yetenek ve titizlikle yerine getirmelidir.

**Gizlilik (Sır Saklama):** Profesyonel bir muhasebeci profesyonel hizmetin sunulması sırasında edinilen bilgilerin gizliliğine önem vermelidir.

---

<sup>71</sup>Marilyn A. Pendergast, Urbach, Kahn&Werlin "Harmonization of Independence Standards for Accountants Around the World" 2001,May [http://www.ifac.org/Library/ArticlesFiles/Harmonization of Independence.doc](http://www.ifac.org/Library/ArticlesFiles/Harmonization%20of%20Independence.doc) (Erişim:20 Nisan 2006)

**Profesyonel Davranış:** Profesyonel muhasebeci hizmet verirken profesyonelce düşünmeli ve işini titizlikle yapmalıdır.

**Teknik standartlar:** Profesyonel bir muhasebeci, profesyonel hizmetleri ilgili teknik ve mesleki standartlara uygun olarak yerine getirmelidir. Profesyonel muhasebecilerin dikkatle yerine getirmeleri gereken görevleri vardır.<sup>72</sup>

### **3.1.3.4.Sorumlu Ortak Baş Denetçinin Denetim Ekibi İle İlgili Görevleri**

Bu standarda göre sorumlu ortak baş denetçinin denetim ekibinin performansı ve sorumluluklarını aşağıdaki açılardan kontrol eder:

**a)**Sorumlu ortak baş denetçi müşteri ilişkileri ve belirli denetim sözleşmelerinin kabulü ve devamı ile ilgili uygun prosedürlerin uygulandığından ve elde edilen sonuçların uygun bir şekilde dökümanite edildiğinden emin olmalıdır.<sup>73</sup>

**b)**Sorumlu ortak baş denetçi denetim ekibinin uygun niteliklere ve yeteneklere sahip olduğundan ve denetim sözleşmesi ile ilgili standartlara ve yasal çevreye uygun şekilde faaliyet gösterildiğinden emin olmalıdır.<sup>74</sup>

**c)**Sorumlu ortak baş denetçi denetim ekibini sahip oldukları sorumluluklar, yapılacak olan işin içeriği, risk içeren durumlar, karşılaşılabilecek problemler ve ekipten beklenen performans ile bilgilendirmelidir

**d)**Sorumlu ortak baş denetçi denetim ekibinin ihtiyaç duyduğu durumlarda uygun şekilde danışmanlık yardımı almasından sorumludur

---

<sup>72</sup> Şenalp, Şükrü "IFAC'ın profesyonel Muhasebeciler İçin Ahlak Kuralları", 02.Temmuz.2005, <http://www.alomaliye.com/ifac.htm>, (Erişim:15 Nisan 2006) s.4

<sup>73</sup> ISA 220.14

<sup>74</sup> ISA 220.21

### **3.1.3.5.Denetimle İlgili Kalite Kontrolü**

Halka açık olan şirketlerin denetiminde, sorumlu ortak baş denetçi kalite kontrolü ile ilgili bir gözetimcinin atanıp atanmayacağına karar vermelidir ve atanması halinde denetim sırasında meydana gelen önemli durumları kalite kontrol gözetimcisine iletmelidir. Burada kalite kontrolünün amacı denetim ekibi tarafından alınan önemli kararların ve denetim raporuna yansiyacak sonuçların değerlendirilmesidir.

### **3.1.3.6.Yürürlük Tarihi**

Bu standart 15 Haziran 2005 ve sonraki dönemlere ait finansal tabloların denetiminde geçerlidir.

### **3.1.3.7. ISA 220-Türkiye Uygulaması**

Ülkemizdeki denetim firmaları ya ülkemizdeki ulusal kanunlara göre vergi denetimi yapmak amacıyla kurulan YMM ya da bağımsız denetim hizmeti vermek üzere kurulan SMMM firmalarından oluşmaktadır. Türkiye’de yapılan denetimlerde kalite kontrolünü sağlamak amacıyla 3568 sayılı kanun çerçevesinde bazı düzenlemeler yer almaktadır. Örneğin meslek mensubu olabilmenin bazı şartları vardır dolayısıyla meslek mensupları belirli bilgi seviyesine sahip olmak zorundadırlar.3568 sayılı Kanun’un 5. maddesine göre serbest muhasebeci mali müşavir olabilmek için:

a) “Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkrada belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış almak,

b) Staj amacıyla serbest muhasebeci malî müşavir veya yeminli malî müşavir yanında iki yıl çalışmış olmak,

- c) Serbest muhasebeci malî müşavirlik sınavını kazanmış olmak.
- d) Serbest muhasebeci malî müşavirlik ruhsatını almış olmak” şartları aranır.<sup>75</sup>

Ayrıca yeminli mali müşavir olmanın da şartları vardır 3568 sayılı kanunun 9. maddesinde Yeminli malî müşavir olabilmek için :

- a) En az 10 yıl serbest muhasebeci malî müşavirlik yapmış olmak,
- b) Yeminli malî müşavirlik sınavını vermiş olmak,
- c) Yeminli malî müşavir ruhsatını almış olmak, şartları aranır.<sup>76</sup>

Dolayısı ile ISA 220’ belirtilen denetim ekibinin yeterli derecede bilgi seviyesine sahip olma şartı 3568 sayılı kanundaki meslek mensubu olabilmek için belirlenen şartların yerine getirilmesi ile sağlanmaktadır.

Ayrıca SMMM, SMM ve YMM lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelikte ISA 200’de belirtilen profesyonel gereklilikle ilgili (bağımsızlık, dürüstlük, objektiflik, gizlilik ve profesyonel davranış) denetçide bulunması gereken özelliklere yer verilmiştir.

Sermaye Piyasası Kanunu ise, tasarrufların menkul kıymetlere yatırılarak halkın iktisadi kalkınmaya etkin ve yaygın bir şekilde katılmasını sağlamak amacıyla; sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını, düzenlemek ve denetlemek amacıyla yürürlüğe girmiştir. Bu amacın gereği olarak, anılan Kanun'un 16'ncı maddesinde "*Muhasebe, Mali Tablo ve Rapor Standartları ile, Bağımsız Denetleme*" düzenlenmiştir. Bu düzenleme paralelinde çıkarılan Tebliğ de gerek bağımsız denetim kuruluşunun gerekse denetçinin sahip olması gereken vasıflar belirlenmiştir.<sup>77</sup>

---

<sup>75</sup> 3568 Sayılı Kanun m:5

<sup>76</sup> 3568 Sayılı Kanun m:9

<sup>77</sup> Tanrıverdi Sezai “220 Numaralı Uluslararası Denetim Standardı: Denetim Çalışmasında Kalite Kontrolü” 25 Nisan 2006

[http://www.malihaber.com/modules.php?name=Kose\\_Yazilari&op=viewarticle&artid=660](http://www.malihaber.com/modules.php?name=Kose_Yazilari&op=viewarticle&artid=660) (Erişim:30 Nisan 2006)

Sermaye Piyasası Kanununda Seri:X/16 nolu tebliğin 4. maddesinde yönetici ve denetçi olabilmenin koşulu 3568 sayılı Kanun'a bağlanmıştır. 3568 sayılı Kanun'a göre yönetici ve denetçiler serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir ünvanını almış ya da yabancı ülkelerde bağımsız denetim yetkisi sağlayan belge sahibi olmalıdırlar.<sup>78</sup>

Sermaye Piyasası Kanunu'na göre de bağımsız denetim kuruluşları, denetçilerinde meslek yeterliği aramak ve sağlamak zorundadırlar. Mesleki yeterlik, lisans düzeyinde ve sonrasında eğitim ve öğrenim ile mesleki deneyimin bağımsız denetim yapabilecek düzeyde olmasını ifade eder.

Yapılacak bağımsız denetim sonuçlarından yararlanacak olan tüm ilgili taraflar, bu alanda yapılan denetim çalışmalarının yürütülüp sonuçlandırılması sorumluluğunu üstlenecek denetçilerin mesleki bakımdan yeterli olmalarını beklemek ve aramak hakkına sahiptirler.

Bağımsız denetim kuruluşları ve denetçiler, nitelikli bir denetim hizmeti sunmak ve müşterinin kendilerinden bu yükümlülüğü yerine getirmelerini beklediğinin bilincinde olmak zorundadırlar.<sup>79</sup>

SPK X/16 nolu tebliğin 8. maddesinde ise bu mesleki yeterliliğin sağlanması ve geliştirilmesi ile ilgili yapılması gerekenler yer almaktadır. Bu maddeye göre bağımsız denetim kuruluşları işe aldıkları denetçi yardımcılarının en az lisans düzeyinde eğitim aldığından emin olmak ve denetçi ünvanını alacak olan denetçi yardımcılarının mesleki anlamda yeterli olduklarını çeşitli kurs ve mülakatlarla ölçmek zorundadırlar. Denetçi ve denetçi yardımcılarının mesleki yeterliliklerinin sağlanması ve korunmasından denetim şirketleri sorumludur. Ancak denetçi ve denetçi yardımcıları bu konuda kendi gayret ve çabalarını da gösterip mesleki yeterliliklerini sağlamak amacıyla, denetim mesleği ile ilgili mevzuatı, ulusal ve uluslararası gelişmeleri ve yayınları, düzenlenen kurs, seminer ve konferansları izlemek zorundadır.

---

<sup>78</sup> SPK, Seri:X No:16 Resmi Gazete 04.03.1996, no:22570 m 4

<sup>79</sup> SPK Seri:X No:16 m 7

Ayrıca SPK X/16 no.lu tebliğin 9. maddesinde denetim firmalarının ilk kez işe alınan denetçi yardımcılarının belirli bir eğitime tabi tutulması gerektiği belirtilmektedir. Bu maddeye göre ilk kez işe alınan denetçi yardımcılarını en az 2 yıl süren staja tabi tutulmalıdırlar. En az fiilen 2 yıl süren bu staj döneminde stajyer denetçi yardımcılarını 4 ay süre ile muhasebe, denetim standart ve teknikleri, bilgi işlem, para ve sermaye piyasası, ticaret hukuku, vergi mevzuatı ve bankacılık konularında eğitime tabi tutulmalıdırlar. Bu eğitimin sonuçları, bağımsız denetim kuruluşlarınca veya ilgili meslek kuruluşlarınca yapılacak sınavla değerlendirilir. Bu kursların, toplam iki yüz saatten az olamayacağı belirtilmiştir.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkındaki Tebliğ Taslağında ise taslağın dördüncü kısımda kalite kontrolüne yer verilmiştir. Bu taslakta da ISA 220 ile paralel olacak şekilde denetim ekibinin sorumluluklarına, kalite kontrolüne ilişkin prosedürlere ve kalite kontrol sisteminin gözetimine yer verilmiştir.

Ülkemizde kurumsal ve büyük denetim firmalarının yanı sıra daha küçük ve kurumsal olmayan denetim firmaları da bulunmaktadır. Kurumsal olan firmalarda sürekli olarak Türkiye'deki ve dünyadaki yeni gelişmelerle ilgili çalışanlar eğitilmektedir ancak diğer birçok denetim firmasında verilen eğitim daha çok usta çırak ilişkisine dayanmaktadır. Dolayısıyla işe yeni giren denetçiler iş esnasında gözlemleme yolu ile yapılan işi öğrenmeye çalışmaktadırlar.

Kaliteli bir denetimin kaçınılmaz ön koşulu, o denetime gereken özen ve titizliğin gösterilmesidir<sup>80</sup>

Dünyada olduğu gibi Türkiye'de de denetim şirketlerinin en önemli kaynağı ellerindeki insan gücüdür ve bu gücünde birim maliyetleri verilen hizmetin kalitesi ile doğru orantılıdır.<sup>81</sup>

Denetçinin görüşüne güvenen bilgi kullanıcıları, mali tablolardaki bilgilerin doğruluğuna ve güvenilirliğine dayanarak kararlarına yön vereceklerinden denetçinin yapacağı denetim

---

<sup>80</sup> Özel, Salih "Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Etik-I" **E Yaklaşım Dergisi**, Temmuz,2000 makale no:2184 [http://yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=2000072164.htm](http://yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2000072164.htm) (Erişim 25 Mart 2006)

<sup>81</sup> Erdikler, Şaban "Bağımsız Denetimin Sahibi Kim?" Dünya Gazetesi, 22.01.2003, [http://turmob.org.tr/basin/22-01-2003\(4\).htm](http://turmob.org.tr/basin/22-01-2003(4).htm) (Erişim 10 Mart 2006)

faaliyetinin belirli bir kalitede yürütülmesi gerekir ve bunun yanı sıra denetim faaliyetini yürüten denetçinin de bu denetim çalışmasını yürütecek bilgi ve yeterliliğe erişmiş olması gerekir.<sup>82</sup>

Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarına baktığımızda ise denetimin 3568 sayılı yasa doğrultusunda yetki almış meslek mensupları tarafından yerine getirilmesi gerektiği belirtilmektedir. Bu durumda TTK taslağında denetimin kalitesi ve denetçinin uyması gereken kurallar 3568 sayılı kanuna dayandırılmıştır.

### 3.1.4.ISA 230-Belgelendirme

Bu Uluslararası Denetim Standardının (ISA) amacı, finansal tabloların denetimi sürecinde yapılacak olan belgelendirme işleminde standartlar oluşturmak ve denetçiye yol göstermektir.<sup>83</sup>

Çalışma kağıtları, denetçinin denetim çalışması sırasında izlediği yöntemler, uyguladığı testler, elde ettiği bilgiler ve incelemelere bağlı olarak vardığı sonuçları kaydettiği belgelerdir.<sup>84</sup>

Çalışma kağıtları kağıt ya da elektronik ortamda saklanan veriler olabilir.<sup>85</sup>Çalışma kağıtları, denetimin planlanmasında temel oluşturur, toplanan kanıtların ve test sonuçlarının kaydedilmesinde ve uygun denetim raporunun hazırlanmasında bilgi sağlar ve sonraki denetimin kontrol edilmesini kolaylaştırır.<sup>86</sup>

---

<sup>82</sup> Zorbay,Gürban “Uluslararası Denetim Standartlarının 3568 Sayılı Kanunda Görünümü” **E-Yaklaşım Dergisi** sayı:15, Ekim 2004  
<http://yaklasim.com/mevzuat/makaleler/2004104886.htm> (Erişim: 15 Nisan 2006)

<sup>83</sup> ISA 230.01

<sup>84</sup> Dilaver Ebru, “Bağımsız Mali Denetim ve Türkiye Uygulaması” MÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi İstanbul 1998,s.56

<sup>85</sup> ISA 230.03

<sup>86</sup> Alvin A. Arens, and James K.Loebbecke, **Auditing**, Eight Edition, 2000 by Prentice-Hall,Inc s.230



### 3.1.4.1.Çalışma Kağıtlarının Şekli ve İçeriği

Denetçi, denetimle ilgili genel bir bilgi sunacak şekilde detaylı ve yeterli derecede tamamlanmış çalışma kağıtları hazırlamakla yükümlüdür.<sup>87</sup>

Denetimin planlanması, yapısı, zamanlaması ve uygulanan denetim yöntem ve tekniklerinin kapsamı, sonuçları ve buna dayalı denetim kanıtlarından elde edilen sonuçlar denetçi tarafından çalışma kağıtlarında belgelendirilmelidir.<sup>88</sup>

Çalışma kağıtları denetim kanıtı niteliğindedir ve bu yüzden kolay anlaşılabilir şekilde düzenlenmelidir.<sup>89</sup> Çalışma kağıtları genelde aşağıdakileri içerir:

- İşletmenin yasal ve örgütsel yapısı ile ilgili bilgiler-Bu bilgiler aşağıdakileri içerir:
  - Önemli yasal dökümanların, anlaşmaların ve protokollerin özet ya da fotokopileri
  - İşletmenin faaliyet gösterdiği endüstri, ekonomik ve yasal çevre ile ilgili bilgiler.
  - İşletmenin yazılı iç kontrol prosedürlerinin özeti
- Planlama süreci ile ilgili elde edilen kanıtlar ve denetim programları
- Mevcut doğal ve kontrol risklerinin değerlendirilmesi ve bu konularda herhangi bir düzeltme varsa kanıtı
- Denetçinin iç denetim tarafından yapılan işlemlerle ilgili görüşünün ve ulaştığı sonuçların kanıtı
- Önemli rasyoların ve trendlerin analizi

---

<sup>87</sup> ISA 230.05

<sup>88</sup> ISA 230.06

<sup>89</sup> The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, "Principles of Audit and Assurance Reporting" September, 2004

[http://www.icaew.co.uk/viewer/index.cfm?AUB=TB2I\\_75463&CFID=2463372&CFTOKEN=70824600](http://www.icaew.co.uk/viewer/index.cfm?AUB=TB2I_75463&CFID=2463372&CFTOKEN=70824600) Session 4 s.8 (Erişim: 10 Nisan 2006)

- Gerçekleştirilen denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı ve bu uygulanan prosedürlerin sonuçları
- Denetçi yardımcıları tarafından gerçekleştirilen işin kontrol edilip, gözden geçirildiğine dair kanıtlar
- Denetim prosedürlerini kimin ve ne zaman gerçekleştirildiğine dair gösterge
- Başka bir denetçinin denetlediği alanlarla ilgili detaylar
- Diğer denetçilerle, uzmanlarla ve üçüncü kişilerle yapılan yazışmaların kopyaları
- İşletmeyle görüşülen ve işletmeye iletilen, sözleşme şartları ve iç kontrol sisteminde mevcut, önemli boyutta olduğu düşünülen zayıflıklar gibi denetim konularına dair, mektup ve notların kopyaları
- İşletmeden alınan yazılı bildirimler
- Denetçi tarafından ulaşılan istisnalar ve olağandışı konularla ilgili sonuçlar
- Mali tabloların ve denetçi raporunun kopyaları<sup>90</sup>

Düzenli olarak belirli aralıklarla yapılan denetimlerde bazı çalışma kağıtları, ilgili dönemin denetimine ilişkin bilgi içeren denetim dosyalarından ayrı olarak, süregelen öneme sahip konularla ilgili yeni bilgiler çerçevesinde güncellenmiş “sürekli” denetim dosyaları olarak adlandırılan dosyalarda saklanabilir.<sup>91</sup>

---

<sup>90</sup> ISA 230.11

<sup>91</sup> ISA 230.12

### **3.1.4.2.Çalışma Kağıtlarına İlişkin Gizlilik, Saklama, Alıkoyma ve Sahiplik**

Denetçi, çalışma kağıtlarının gizliliğini ve saklanmasını sağlamak için gerekli denetim prosedürlerini uygular. Çalışma kağıtlarının saklanması dosya ve/ veya bilgisayar sisteminde yapılır.<sup>92</sup>

Denetim süreci boyunca denetçi, müşteri firmadan çalışanların maaşları, ürün fiyatlandırması, tanıtım planları, ürün maliyet bilgileri gibi gizli nitelikte olan bilgiler alır. Eğer denetçi bu bilgileri dışarıya ya da sisteme girişi izin verilmeyen çalışanlara iletirse yönetime karşı sorumluluğunu çığnemiş olur. Çünkü çalışma kağıtlarına ulaşmaya izin verilmesi bu bilgilerin değiştirilme riskini doğurur. Bu sebepten dolayı çalışma kağıtları özenle korunmalıdır.<sup>93</sup>

Çalışma kağıtları denetçinin mülkiyetindedir. Denetçinin onayı doğrultusunda, çalışma kağıtlarının bir bölümünün veya özetinin müşteri işletme tarafından kullanılmasına izin verilse de, çalışma kağıtları hiçbir zaman işletmenin muhasebe kayıtlarının yerine geçemez.<sup>94</sup>

### **3.1.4.3.Yürürlük Tarihi**

ISA 230 15 Aralık 2004 tarihi ve sonraki dönemlerde yapılacak olan denetimler için uygulanan bir standarttır. Ancak 15 Haziran 2006 tarihinden itibaren bu standardın revize hali yürürlüğe girecektir ve bu standart yürürlükten kaldırılacaktır. ISA 230'un revize halinde şu anki standarttan farklı olarak denetim dosyasının son haline getirilmesi ve denetim raporundan sonra belgelendirme sisteminde değişiklik gerektirebilecek durumlarla ilgili ilave açıklamalar içermektedir.

---

<sup>92</sup> The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, Session 4 a.g.e. s.10

<sup>93</sup> Arens, a.g.e.s.231

<sup>94</sup> ISA 230.14

#### 3.1.4.4. ISA 230-Türkiye Uygulaması

Bu standartla ilgili Türkiye uygulamalarına baktığımızda SPK X/16 nolu tebliğin 33 maddesinde denetçinin bağımsız denetim faaliyeti ile ilgili olarak düzenli ve yeterli bir kayıt düzenine sahip olması gerektiği belirtilmiştir. Bu maddeye göre “Denetçi, kayıt düzenini çalışma kağıtları ve bunların dosyalanmasıyla sağlar. Çalışma kağıtları, denetçinin izlediği denetim yöntem ve tekniklerini, uyguladığı denetim testlerini, topladığı bilgileri ve incelemelerle ilgili olarak ulaştığı sonuçları gösteren hazırlanması zorunlu belgelerdir. Çalışma kağıtlarının mülkiyeti bağımsız denetim kuruluşuna aittir. Bu Tebliğin 37’inci maddesi hükmü saklı kalmak üzere, çalışma kağıtlarının dosyaları içinde, düzenlenmelerini izleyen yıldan itibaren 5 yıl süreyle veya bu süre içinde hukuki ihtilafa konu olanların, ihtilafın sonuçlanmasına kadar saklanması ve yetkili mercilerce istendiğinde ibraz edilmesi zorunludur.”<sup>95</sup>

Kullanılacak çalışma kağıtlarının şeklinin belirlenmesi konusunda bağımsız denetim kuruluşları ve denetçiler aynı tebliğin 34. maddesi ile serbest bırakılmışlardır. Tanınan bu serbesti çalışma kağıtlarının şekline ilişkin olup, bunların düzenlenmesinde aşağıda sıralanan hususların göz önünde bulundurulması aynı madde hükmü ile şart kılınmıştır:<sup>96</sup>

a) “Çalışma kağıtları, ait oldukları konuda mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ne ölçüde uygun hazırlanmış olduğu hususlarında güven yaratacak şekilde açıklık taşınmalıdır.

b) Her çalışma kağıdında bir başlık bulunmalıdır. Bu başlık; denetlenen müşteriyi, bağımsız denetimin yapıldığı dönemi, çalışma kağıdının konusunu, hazırlayan denetçi ve denetçi yardımcılarının ad ve paraflarını ve hazırlanma tarihini içermelidir.

---

<sup>95</sup> SPK Seri:X No:16 m 33

<sup>96</sup> Yavaşoğlu Mustafa, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim” 1.Baskı, Ankara: Seçkin Yayınları, 2001,s.295

c) *Çalışma kağıtlarında incelemenin koşullarına uygun olarak bağımsız denetim programının ne ölçüde yerine getirildiği belirtilmeli ve iç kontrol sisteminin değerlendirilmesine yer verilmelidir.*

d) *İyi bir dosyalamanın yapılması açısından çalışma kağıtları uygun bir düzende kodlanmalıdır.*

e) *Tamamlanmış çalışma kağıtlarında, yapılan bağımsız denetim işi, uygulanan denetim teknikleri ile önceden belirtilmemiş ilgili puantaj işaretleri ve sembollerin anlamları açıkça gösterilmeli ve yeterli açıklama yer almalıdır.*

f) *Her çalışma kağıdında, hazırlanma amacına uygun yeterli bilgi bulunmalıdır.*

g) *Gereken hallerde ulaşılan sonuç, çalışma kağıdının altında öz ve açık olarak belirtilmelidir.*

h) *Bağımsız denetim kuruluşlarınca, çalışma kağıtları türlerinin ve kullanım esaslarının belirlenmesi ve tekdüze hale getirilmesi zorunludur.”<sup>97</sup>*

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkındaki Tebliğ Taslağı’na baktığımızda bu taslakta SPK X/16 no.lu tebliğe göre daha ayrıntılı olarak “Çalışma Kağıtlarının İçerik Esasları” ISA 230 ile paralel olacak şekilde maddeler halinde açıklanmıştır ve bu maddelerde çalışma kağıdı olarak ne gibi belgelerin hazırlanması ya da müşteri işletmeden temin edilmesi gerektiğini açıklanmıştır.

Türk Ticaret Kanunu Tasarısına baktığımızda denetçilerin denetim esnasında yapılacak belgelendirme ve içeriği hakkında bir açıklama yapılmamıştır.

3568 sayılı kanunda da çalışma kağıtlarına ve çalışma dosyasının oluşturulması ile ilgili düzenlemelere yer verilmiştir. SM, SMMM ve YMM’lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliğin 56. maddesine göre meslek mensubu faaliyetlerini düzenli ve belirli bir kayıt

---

<sup>97</sup> SPK Seri:X No:16 m 34

sistemi altında tutmalıdır ve bu kayıt düzeni ise, çalışma kağıtları ve bunları toplayan çalışma dosyası ile yerine getirilir. Bu yönetmeliğe göre çalışma kağıtları aşağıdaki bilgileri içermesi koşuluyla ilgili meslek mensubu tarafından serbestçe düzenlenebilir. Bu koşullar

a) Denetlenen müşteri, denetim dönemi, hazırlandığı tarih, hazırlayan meslek mensubunun adı ile sorumlu meslek mensubunun imzası

b) İleride denetim faaliyeti araştırıldığında; meslek mensubunun savunmasını temin edecek şekilde, yapılan denetim çalışmalarının tüm safhalarını ve sorumluluk safhalarını göstermelidir. Bir yılı kapsayan denetimlerde denetimin en az her ay yapılması ve çalışma kağıtlarının aylık denetim faaliyetlerini göstermesi zorunludur.

c) Hesapların tetkikinde kullanılan özel işaretlerin açıklanması, hesap teyitleri, meslek mensubunun iç kontrol sisteminden yararlanıp yararlanmadığı veya düşünceleri açıkça görülmelidir.

d) Denetim programına göre denetimi yapılan hususlar ile aksayan denetim faaliyeti nedenleri ile belirtilmelidir.<sup>98</sup>

Yukarıda da açıklandığı gibi belgelendirme ile ilgili Türkiye’de yer alan düzenlemeler ISA 230 ile paralellik göstermektedir. Ülkemizde çalışma kağıtlarının düzenlenmesinde her denetim firması kendisine özgü bir sistematik izlemektedir. Denetim boyunca elde edilen kanıtların daha sonra yapılacak olan denetimler ve diğer denetçilerin anlayabilmesi açısından anlaşılabilir bir şekilde ve açıklayıcı nitelikte oluşturulması gerekir. Dökümantasyon konusunda özellikle büyük ölçekli bağımsız denetim firmaları elde ettikleri kanıtları Uluslararası Denetim Standartları’na uygun bir şekilde dökümante etmektedirler. Ancak çalışma kağıtlarının düzenlenmesi konusunda mevzuattaki serbestlik nedeniyle bütün denetim firmaları uluslararası standartlara uymamaktadır Bu da yapılan denetimin anlaşılır olmasını engellemektedir. Ülkemizde kısa sürede yaşanan gelişmeler sonucunda ve denetim firmaları arasında kaliteli

---

<sup>98</sup> Yavaşoğlu, a.g.e. s.627

hizmet verme konusunda bir rekabetin yaşanması ile beraber mevzuatın uygulanmasındaki eksikliğin kısa sürede giderileceğini düşünüyorum.

### **3.1.5.ISA 240-Mali Tablo Denetimlerinde Yolsuzluk ve Hataya İlişkin Denetçinin Sorumluluğu**

Bu Uluslararası Denetim Standardı hata ile hilenin ayırımını yaparak yönetimin hilenin tespit edilmesi ve ortaya çıkarılmasındaki asıl sorumlu unsur olduğunu açıklar. Ayrıca denetçinin hileden dolayı finansal tablolarda meydana gelebilecek hataları ortaya çıkarmadaki sorumluluğunu ve hileyi ortaya çıkartırken karşılaştığı doğal sınırlamaları açıklar ve denetçiye yol gösterir.<sup>99</sup>

Denetim riskini kabul edilebilir bir seviyeye düşürmek amacı ile yapılan denetimin planlama ve uygulama aşamasında denetçi hile nedeni ile finansal tablolarda meydana gelebilecek önemli hata riskini her zaman göz önünde bulundurmalıdır.<sup>100</sup>

#### **3.1.5.1.Hile ve Hatanın Özellikleri**

Mali tablolarda meydana gelen yanlışlıklar hata ve ya hileden kaynaklanır. “Hata” kasıtsız olarak yapılan yanlışlıkları “hile” ise kasıtlı olarak yapılan yanlışlıkları ifade eder. Hata ve hileyi ayıran unsur, mali tablolarda yanlış beyana sebep olan hareketin kasıtlı veya kasıtsız olarak yapılmış olmasıdır.

---

<sup>99</sup>The Institute of Chartered Chartered Accountants in Ireland “Fraud Meeting the Challenge through External Audit” September 2004 , s.3 (Erişim:10 Nisan 2006)

<http://www.icae.ie/documents/fraud1.pdf>

<sup>100</sup> ISA 240.3

“Hile” bir veya daha fazla kişinin (yönetim, personel veya işletme ile ilgili üçüncü kişiler) haksız yarar sağlamak amacıyla finansal bilgileri kasti olarak yanlış göstermeleri anlamına gelir. Hileli işlemlere aşağıdaki durumları örnek gösterebiliriz:

- Muhasebe kayıtlarının ya da diğer dökümanların saptırılması ya da değiştirilmesi
- Varlıkların kötüye kullanılması ya da çalınması
- İşlem ve kayıtların muhasebe sistemindeki etkilerinin gizlenmesi ya da gösterilmemesi
- Muhasebe politikalarının kasti olarak yanlış kullanımı
- İşlemlerin yanlış bir şekilde sunulması <sup>101</sup>

Varlıkların kötüye kullanılması, daha çok küçük ve önemsiz meblağlardaki varlıkların işletme çalışanları tarafından çalınmasını kapsar. Varlıkların yönetim tarafından çalınması durumunda bunun ortaya çıkartılması daha da zordur. Varlıkların kötüye kullanılması, zimmete geçirme, varlıkların fiziksel olarak çalınması, varlıkların kişisel yararına kullanılması gibi yollarla yapılır. Varlıkların kötüye kullanılması daha çok uygun görev dağılımının olmaması durumunda meydana gelir.<sup>102</sup>

Hile riskine karşın işletme belirli bir strateji geliştirip uygulamalıdır. Bu süreçte aşağıdaki önlemler alınır:

Kabul edilebilir risk seviyelerinin seçilmesi: Hile riski hiçbir zaman tamamen elimine edilemez. Bu yüzden hileyi önlemeye karşın oluşturulacak stratejide ilk önce kabul edilebilir bir risk seviyesinin belirlenmesi gerekir.

---

<sup>101</sup> M A Baree, “Money Laundering and Frauds– Changing Expectations From Accountants” **SAFA Conference at Goa**, India, October-December 2001, (Erişim: 15 Nisan 2006) <http://www.ifac.org/Library/SpeechArticle.tml?NID=1023137314174201>

<sup>102</sup> ISA 240.11



- İç kontrollerin oluşturulması
- Etik bir çevrenin oluşturulması
- Riske karşı belirli bir finansman ayrılması
- Bilgisayar güvenlik sisteminin oluşturulması<sup>103</sup>

### **3.1.5.2.İdarecilerin ve Yönetimin Sorumluluğu**

Yönetimin sorumluluğu, personelin etik değerlere uygun ve dürüst bir şekilde çalışacağı bir atmosfer yaratarak hata ve hileyi ortaya çıkarmak ve önlemek amacı ile uygun kontroller oluşturmaktır. Finansal tabloların doğruluğundan yönetim sorumludur.<sup>104</sup>

### **3.1.5.3.Denetçinin Sorumluluğu**

- Denetçi hata ve hilenin ortaya çıkartılması ile ilgili aşağıda belirtilen sorumluluklarını yerine getirmelidir:
- Uluslararası denetim standartlarına uygun bir şekilde denetim çalışmasını yürütmeli
- Finansal tabloların bütün olarak hata ve hile içermediğine ilişkin makul güvence sağlamalı
- Müşteri ve çevresi hakkında iç kontrol yapısını da içerecek şekilde bilgi elde etmek amacıyla risk değerlendirme prosedürlerini uygulamalı (Risk değerlendirme prosedürleri yönetim 12ve diğer çalışanlarla yapılan görüşmeleri ve herhangi bir olağanüstü durumun varlığını tespit etmek amacıyla uygulanan analitik prosedürleri içerir)

---

<sup>103</sup> G.Jack Bologna,Robert J.Lindquist, Joseph T. Wells “The Accountant’s Handbook of Fraud and Commercial Crime” Newyork: John Willey & Sons: 1993 s.19-20

<sup>104</sup> David C.Selley and Eric Turner llustration: Jason Schnieder “Fraud and Error” Augst 2002  
[http://www.camagazine.com/index.cfm/ci\\_id/6966/la\\_id/1.htm](http://www.camagazine.com/index.cfm/ci_id/6966/la_id/1.htm) (Erişim:20 Mart 2006)

- Denetim boyunca karşılaştığı olaylara profesyonel bir şüphecilikle yaklaşmalı
- Gerekli gördüğünde uzman ve üçüncü kişilerin yardımını almalı ve
- Finansal tablolarla ilgili şüphe duyduğu durumlarda denetim ekibindeki diğer denetçilerle durumu tartışmalıdır.<sup>105</sup>

Denetçinin sorumluluğu finansal tabloların önemli derecede hata ve hile içermediği ile ilgili makul güvence sağlamaktır.<sup>106</sup>

#### **3.1.5.4. Hata ve Hile'nin Ortaya Çıkarılmasında Denetçinin Karşılaştığı Kısıtlamalar**

ISA 200'de tanımlandığı gibi finansal tablo denetiminin amacı finansal tabloların Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu veya ilgili diğer Kurullar tarafından belirlenen finansal raporlama standart ve ilkeleri doğrultusunda bir işletmenin mali durumu ve faaliyet sonuçlarını gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda görüş bildirmesini sağlamaktır. Denetim Uluslararası Denetim Standartları'na uygun bir şekilde planlanıp yürütülse bile finansal tablolarda doğal sırlamalardan dolayı denetçinin ortaya çıkartamayacağı önemli hata riski her zaman mevcuttur.<sup>107</sup>

Denetçi için, yönetimden kaynaklanan hileyi ortaya çıkarmak çalışanlardan kaynaklanan hileyi ortaya çıkarmaktan daha zordur. Bunun sebebi konumları itibariyle dürüst ve güvenilir varsayılan kişilerin resmi kontrol yöntem ve tekniklerini önemsememe olasılığına sahip olmalarıdır. Yöneticiler, işletme içersindeki otoritelerini kullanarak çalışanlara bir takım işlemleri

---

<sup>105</sup> Namasiku Liandu, “ **Audit risk in a brave new world**” 2004, September 30 (Erişim 20 Nisan 2006) <http://www.accaglobal.com/publications/studentaccountant/2244392>

<sup>106</sup> David C.Selley and Eric Turner, a.g.m.

<sup>107</sup> ISA 240.17

yapmaları için doğrudan emir verebilir veya bilgileri dahilinde veya haricinde hile yapmak için yardımlarını talep edebilirler.<sup>108</sup>

### **3.1.5.5.Denetimin Planlanması Aşamasında Hata ve Hile Riski**

Denetimin planlanması aşamasında denetçi finansal tablolara ilgili önemli hata riskini belirler Bu risk hata ve hileden kaynaklanan riski de içerir. Denetçi bu aşamada herhangi bir bulgusunu takımdaki diğer üyelerle de paylaşmalıdır.

Hata ve hileler işletme faaliyetlerinin planlandığı gibi gerçekleşmesini engeller. Hata ve hileli işlemler nedeni ile işletme ile ilgili taraflar çeşitli risklerle karşılaşır.<sup>109</sup>

### **3.1.5.6.Profesyonel Şüphencilik**

ISA 200 de de tanımlandığı gibi denetçi karşılaştığı her olaya finansal tablolarda önemli hata riskine yol açabileceğini düşünerek profesyonel şüphencilikle yaklaşmalıdır. Hilenin yapısı gereği hile nedeni ile finansal tablolarda oluşabilecek önemli hataların ortaya çıkartılmasında denetçinin profesyonel şüphencilik yaklaşımı oldukça önemlidir. Profesyonel şüphencilik elde edilen denetim kanıtının denetçi tarafından sorgulanıp kritik olarak değerlendirilmeden kabul edilmemesini gerektirir. Profesyonel şüphencilik elde edilen bilgi ve kanıtların hileden dolayı yol açacağı önemli hatalara karşı sürekli olarak sorgulanması gerektiğini söyler.<sup>110</sup>

---

<sup>108</sup> ISA 240.19

<sup>109</sup> Kuyucu Ömer Cevdet, “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Denetlenmesi” MÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) İstanbul 2003,s.81

<sup>110</sup> ISA 240.23

### 3.1.5.7. Denetim Ekibi ile İletişim

Denetim ekibindeki denetçiler denetlenilen işletmenin finansal tablolarındaki hile nedeni ile oluşabilecek önemli hata riski ile ilgili şüphelendikleri durumları diğer takım üyeleri ile tartışmalıdırlar.<sup>111</sup>

### 3.1.5.8. Risk Değerleme Prosedürleri

ISA 315'te de tanımlandığı gibi müşteri ve çevresinin (iç kontrol sistemi dahil) anlaşılmasında denetçi risk değerlendirme prosedürleri uygular. Denetçi hile nedeni ile oluşabilecek önemli hata riskini tespit etmek için bilgi toplarken aşağıdaki prosedürleri uygular:

- (a) Yönetimin hile ile ilgili bakış açısını ve yönetimin hileyi önlemek amacı ile oluşturduğu iç kontrol sistemini anlamak amacı ile yönetim ile görüşmeler yapılır.
- (b) Bir ya da daha fazla hile risk faktörünün mevcut olduğu düşünülür.
- (c) Uygulanan analitik prosedürlerde herhangi bir olağan üstü veya beklenmeyen bir değişim olup olmadığına bakılır.
- (d) Hileden dolayı oluşabilecek önemli hata riskini tespit etmede yardımcı olacağına inandığı diğer bilgileri de dikkate alır.<sup>112</sup>

Müşteri ve çevresinin (iç kontrolü de içerecek şekilde) anlaşılmasında denetçi elde edilen bilginin bir ya da daha fazla hile risk faktörü içerebileceğini göz önünde bulundurmalıdır.<sup>113</sup>

---

<sup>111</sup> ISA 240.27

<sup>112</sup> ISA 240.33

<sup>113</sup> ISA 240.48

Hile genellikle ortaya çıkartılması zor bir olaydır. Bununla beraber müşteri ve çevresinin hakkında (iç kontrol dahil) bilgi toplanırken denetçi olay ve durumları hile yapılmasına fırsat sağlayacak baskı ya da teşvik unsuru olarak belirtir. Bu durum ve olaylar “hile risk faktörleri” olarak tanımlanır. Örnek verecek olursak:

- Üçüncü kişilerin ilave sermaye finansmanı beklentisi hile yapmada baskı unsuru yaratır.
- Gerçekçi olmayan kar hedeflerine ulaşılması durumunda yüksek tutarlarda ikramiye verilmesi hile yapmaya teşvik eder.
- Etkin olmayan iç kontrol çevresi hile yapmak için fırsat yaratır.<sup>114</sup>

### **3.1.5.9.Hile Nedeni ile Oluşan Önemli Hata Riskinin Tespit Edilip Değerlendirilmesi**

Hile riskini değerlendirme, denetçinin mesleki şüphecilik içerisinde risk faktörlerini dikkate alarak işletmenin finansal tablolarının hileden kaynaklanan yanıltıcı beyan riskinin belirlenmesi sürecidir. Bu süreçte bağımsız denetçinin deneyiminin ve mesleki şüpheciliğinin büyük rolü olmaktadır.<sup>115</sup>

Finansal tablo seviyesindeki ve iddia seviyesindeki işlem sınıfları, muhasebe bakiyeleri ve açıklamalar için önemli hata riskini tespit ederken ve değerlendirirken denetçi hile nedeni ile oluşabilecek önemli hata önemli hata riskini tespit edip değerlendirmelidir. Hile nedeni ile oluşan ve finansal tablolarda önemli hatalara yol açan değerlendirilmiş riskler için denetçi uygun kontrol aktivitelerini dizayn edip uygun olup olmadıklarını test etmelidir.<sup>116</sup>

---

<sup>114</sup> ISA 240.49

<sup>115</sup>Paul Munter, Thomas A. Ratcliffe. “Auditor’s Responsibilities for Detection of Fraud” **Magazine Journal**, September,1998, Volume 43 issue.7 s.26

<sup>116</sup> ISA 240.57

### **3.1.5.10.Hile Nedeni İle Finansal Tablolarda Meydana Gelen Önemli Hata Riskine Karşı Alınan Önlemler**

Denetçi finansal tablolarda hile nedeni ile oluşan hataları finansal tablo seviyesinde değerlendirirken tüm risk faktörlerini incelemeli ve iddia seviyesinde değerlendirilen riskler için ilave denetim prosedürleri dizayn edip uygulamalıdır.<sup>117</sup>

### **3.1.5.11.İddia Seviyesinde Oluşan Hile ile İlgili Meydana Gelen Önemli Hata Riskine Karşı Denetçinin Yapması Gerekenler**

Denetçi iddia seviyesindeki önemli hata riskine karşı uygulanan denetim prosedürlerinin içerik, zamanlama ve kapsamını hile riskine karşı aşağıdaki yöntemlerle değiştirmelidir:

- Uygulanan denetim prosedürlerinin içeriği elde edilen denetim kanıtının güvenilirliğine göre denetim prosedürleri değiştirilmelidir. Duruma göre uygulanacak her bir denetim prosedürleri ve bunların kombinasyonu değişebilir. Bu durumda bazı varlıkların fiziksel olarak gözlemlenip incelenmesi ya da denetim kanıtı toplamada bilgisayar destekli kanıt toplama yöntemlerinden yararlanılması daha fazla önem kazanır. Ayrıca denetçi destekleyici ilave bilgiler elde etmek için denetim prosedürleri dizayn etmelidir. Örneğin denetçi eğer yönetimin kar beklentilerini gerçekleştirmek amacı ile baskı altında olduğunu düşünüyorsa yönetimin satış anlaşmalarına giriş yaparak satış vadeleri ile oynayıp faturanın malın tesliminden sonra kesilmesini sağlamak suretiyle satışları yüksek gösterme riski bulunmaktadır. Bu durumda denetçi örneğin, tutarlarla birlikte satış sözleşmesi koşullarını (tarih, iade hakları, teslim dönemleri gibi) da teyit edecek şekilde düzenlenen dış teyit mektupları düzenleyebilir. Ayrıca denetçi satış sözleşmelerindeki değişiklikleri ve teslimat vadelerini personelle de teyitleşebilir.

---

<sup>117</sup> ISA 240.61

- Maddilik prosedürlerinin zamanlaması değiştirilmelidir. Denetçi maddilik prosedürlerini hileden dolayı meydana gelebilecek önemli hata riski nedeniyle dönem sonuna yakın bir tarihte uygulamalıdır.
- Hile nedeni ile meydana gelebilecek önemli hata riskinin değerlendirilmesinde denetçi uygulanan denetim prosedürlerini genişletmelidir. Örneğin örnek büyüklüğünün artırılması ya da analitik prosedürlerin daha detaylı şekilde uygulanması daha etkili olabilir. Ayrıca elektronik ortamdaki işlemlerin ve muhasebe dosyalarının denetiminde bilgisayar destekli denetim tekniklerinin uygulanması daha etkili olur. Bu teknikler önemli elektronik dosyalardan yapılan örnek seçimlerinde, işlemlerin spesifik karakterlerine göre sınıflandırılmasında ve örnek seçimi yerine tüm ana kütlenin test edilmesinde kullanılır.<sup>118</sup>

### **3.1.5.12. Denetim Kanıtının Değerlendirilmesi**

ISA 330 da da tanımlandığı gibi denetçi, uyguladığı denetim prosedürlerini ve elde ettiği denetim kanıtını temel alarak iddia seviyesindeki önemli hata riski seviyesinin uygun düzeyde olup olmadığını değerlendirir. Bu değerlendirme başlangıçta denetçinin yargısına bağlı subjektif bir değerlemedir. Böyle bir değerlendirme denetçiye hile nedeni ile oluşabilecek riske karşı ilave ya da farklı denetim prosedürlerinin uygulanması gerekip gerekmediği konusunda fikir sağlar.<sup>119</sup>

---

<sup>118</sup> ISA 240.70

<sup>119</sup> ISA 240.83

### 3.1.5.13.Yönetim Mektubunun Alınması

Denetçi hile ve hata ile ilgili olarak sürekli olarak yönetim ve idareden sorumlu kişilerle iletişim içerisinde olmalıdır.<sup>120</sup>Denetçi her zaman yönetimden aşağıdaki beyanları içeren yazılı bildirim mektupları almalıdır. Teyit mektubu;

a)Yönetim hata ve hileyi önleyecek ve ortaya çıkartacak bir iç kontrol sistemini ve muhasebe uygulamalarını gerçekleştirmei kendi sorumluluğu olarak kabul eder.

b)Yönetim denetim esnasında denetçi tarafından belirlenen ve düzeltilemeyen yanlışlıkların etkisinin tek başına ve toplamda mali tabloların tümü göz önüne alındığında önemsiz olduğuna inanır. Bunların özeti yazılı bildirim mektubuna eklenmelidir;

c)Yönetim hata ve hileye sebebiyet verebilecek her durumu denetçiye bildirir; ve

d)Yönetim risk teşkil edebilecek faktörleri ve yolsuzluktan kaynaklanabilecek önemli yanlış beyanları denetçiye sunar.<sup>121</sup>

Eğer denetçi herhangi bir hile durumunun tespiti ya da şüphesi gibi bir nedenle denetimi tamamlamanın mümkün olmadığı sonucuna varırsa:

Denetimle ilgili başvuruyu yapan kişi ve kişilere veya bazı durumlarda kanun yapıcı mercilere raporlamak gibi gerekleri de içeren durumda uygulanabilecek mesleki ve yasal sorumlulukları dikkate almak;

a) Denetimden geri çekilme olasılığını dikkate almak ve

b) Eğer denetçi işten geri çekilirse;

---

<sup>120</sup> The Institute of Chartered Chartered Accountants in Ireland a.g.m. s.3

<sup>121</sup> The Institute of Chartered Chartered Accountants in Ireland a.g.m. s.3



- i) Yönetimden uygun seviyede biriyle ve işletmeyi idare etmekle sorumlu kişilerle işten geri çekilme durumunu ve bunun nedenlerini tartışmak; ve
- ii) Denetimle ilgili başvuruyu yapan kişi ve kişilerle veya bazı durumlarda kanun yapıcı mercilere denetimden çekildiğini ve bunun nedenlerini raporlamak gibi bir mesleki ve yasal sorumluluğu olup olmadığını göz önünde bulundurmaktır<sup>122</sup>

#### **3.1.5.14.Belgelendirme**

Denetçinin müşteri işletme ve çevresi hakkında elde ettiği bilginin ve önemli hata riski üzerinde yaptığı değerlendirmenin belgelendirilmesi ISA 315 122. paragrafta aşağıdaki gibi açıklanmıştır:

- a) Müşteri işletmenin finansal tablolarında hile nedeni ile oluşabilecek önemli hata riski hakkında denetim ekibinin aldığı önemli kararlar,
- b) Finansal tablo seviyesinde ve iddia seviyesinde hile nedeni ile oluşabilecek önemli hata riskinin tanımlanıp değerlendirilmesi.<sup>123</sup>

#### **3.1.5.15.Yürürlük Tarihi**

Bu standart 15 Aralık 2004 ve sonraki dönemlere ait finansal tabloların denetiminde geçerlidir.

---

<sup>122</sup> ISA 240.103

<sup>123</sup> ISA 240.107

### 3.1.5.16.ISA 240-Türkiye Uygulaması

Türkiye ve Dünya geneline baktığımızda hata ve hileden dolayı birçok skandal meydana gelmiş ve bu nedenle yeni düzenlemeler yapılmıştır. Ancak dünya genelinde yapılan araştırmalar ve yaşanan olaylar hilenin önlenmesinde denetim firmalarının çok başarılı olmadıklarını göstermektedir.

Öncelikle hata ve hilenin ortaya çıkartılmasında yönetimin sorumlu olması, denetime ayrılan bütçe ve sürenin kısıtlı olması, işi yapan denetim elemanlarının çoğunlukla asistan denetçilerden oluşması ve böylelikle yeteri derecede tecrübeye sahip olmamaları nedeniyle hile çoğu zaman ortaya çıkartılamamaktadır.<sup>124</sup>

Türkiye'deki mali tablo denetimlerinde yolsuzluk ve hataya ilişkin denetçinin sorumluluğunu yeminli mali müşavirlerin yaptığı tam tasdik denetimi ve bağımsız denetim olarak iki farklı açıdan ele alacak olursak;

SM, SMMM ve YMM Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'te meslek mensuplarının işletme sahip ve yöneticilerine isabetli karar alabilmeleri için doğru ve güvenilir bilgiler sağlamakla sorumlu oldukları belirtilmiştir. Yönetmelik kapsamında belirlendiği üzere, yeminli mali müşavirler tasdik konusu belgelerin mevzuat hükümlerine uygunluğu ve gerçek durumu yansıtmasını etkileyecek hata ve hilelerin önlenmesinde işletme yönetimi ile birlikte sorumlu olacaklardır. Çalışma Usul ve Esasları Yönetmeliği'nin "**Bilgi ve Belgelerin Toplanması**" başlıklı 55. maddesinde de yeterli ve güvenilir delil elde etme standardına ilişkin düzenlemeler içermektedir. İlgili madde düzenlemesine göre; meslek mensubu, kurum ve kuruluşların mali tablolarında yer alan; varlık, kaynak, gelir ve giderlerin gerçeği yansıtmadığının ve kayıtlara doğru geçirilip geçirilmediğinin tespiti için gerekli bilgi ve belgeleri toplamak ve değerlendirmek amacı ile çalışmalarını yerine getirmelidir. Bunun yanında 06.12.2000 tarihli ve 27 numaralı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik

---

<sup>124</sup> Ron Parks and Jennie Chan "The Proliferation of White Collar Crime and the Role of Auditors" 2002, April <http://www.ica.bc.ca/kb.php3?pageid=1437> (Erişim:23 Mart 2006)

ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği'ne göre yukarıda sayılan yönetmelik hükümlerine ilaveten; Vergi Usul Kanunu'nun 256. maddesi hükmü uyarınca, yeminli mali müşavirler tasdik ettikleri hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlar bu tebliğ ile belirlenen usul çerçevesinde yeminli mali müşavirlere defter ve belgelerini ibraz etmekle yükümlüdür denilmektedir ve 3568 sayılı Kanun'un 12. madde hükmüne göre yeminli mali müşavirler mükelleflerin tasdik kapsamına giren işlemlerinin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespiti için gerekli karşıt incelemeleri yapmakla yükümlüdürler denildiği belirtilip bunların esasları bu tebliğde çizilmiştir. Ayrıca 02.03.2001 tarihli 29 numaralı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğine göre yukarıda sayılan yönetmelik hükümlerine ilaveten; (a) tam tasdik hizmeti verilen mükellefin vergi yükümlülüklerini yerine getirmede genel durumu, (b) mal ve hizmet alış bedellerinin ödeme şekli, (c) mal ve hizmet alışlarının uzun süreli ve devamlı olarak aynı kişilerden yapılıp yapılmadığı, (d) tam tasdik verilen mal veya satın aldığı kişilerin yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri ile bunlara ekli mali tabloların yeminli mali müşavirlerce tasdik edilip edilmediği veya bu amaçla yapılan ve devam eden bir sözleşmenin olup olmadığı hususları dikkate alınacaktır denilmektedir.<sup>125</sup>

Hile konusunu SPK açısından incelediğimizde sermaye piyasasında yatırım kararlarında temel noktayı oluşturan finansal tablolar, işletmenin gerçek durumunu yansıttığı ölçüde bir anlam ifade eder. Dolayısıyla sermaye piyasasında, işletmenin finansal tablolarının işletmenin gerçek durumunu yansıtmadığının tespit edilmesi çok önemlidir. Hile günümüzde işletmelerin iflasına ve yatırımcıların mağdur olmasına kadar varabilecek çok büyük zararlara neden olmaktadır.<sup>126</sup>

Bu nedenle hile ile SPK X/16 no.lu tebliğde yapılan düzenlemeler henüz taslak halinde olan Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkındaki Tebliğ ile daha geniş hale getirilmiş ve ISA 240 ile tam olarak uyumu sağlanmıştır.

---

<sup>125</sup> Alptürk, a.g.m.

<sup>126</sup> Kiracı, Murat "Hile Riski Değerlemesinin ve Hileleri Bulmanın Denetim Etkinliğindeki Rolü ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma" **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, sayı:14, Ocak 2005 s.103

SPK’ daki düzenlemelere baktığımızda; SPK X/16 no.lu tebliğin 32. maddesinde de hata ve hile ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir. Bu maddeye göre ; “Hata ve hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkarılması konusundaki temel sorumluluk müşteriye aittir. Ancak hata ve hileler mali tablolar hakkındaki denetçi görüşünü etkileyebileceğinden, denetçinin de çalışmasını mali tablolar üzerinde önemli etkileri olabilecek hata ve hileleri ortaya çıkaracak şekilde planlamak ve yürütmekle yükümlüdür. Bağımsız denetim çalışması sırasında ortaya çıkarılan, mali tabloların doğruluğuna ve gerçeği yansıtmasına olan olumsuz etkileri giderebilecek hata ve hileler, denetçinin düzeltme önerileriyle birlikte yazılı olarak müşterinin yönetim kuruluna bildirilir ve sonuç denetçi tarafından değerlendirilir<sup>127</sup> ifadesi yer almaktadır. SPK X/16 no.lu tebliğe baktığımızda ISA 240 ile uyumsuz olmamaktadır ancak hile ile ilgili ISA 240 kadar ayrıntılı bir çalışma değildir. SPK özellikle son dönemlerde firmalarla ilgili yaşanan hile olayları sonucunda finansal piyasalara olan güvenin tekrar yerine gelmesini sağlamak ve Uluslararası Denetim Standartları (ISA) ile uyumu sağlamak amacı ile Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Denetim Hakkındaki Tebliğ Taslağı’nın 6.bölümünde hile konusuna geniş yer vermiş ve hata ve hilenin özellikleri, yönetim ve denetçinin sorumluluğu, hilenin ortaya çıkartılmasında denetçinin karşılaştığı doğal sınırlamalar, mesleki şüphecilik, denetim ekibi ile iletişim, risk değerlendirme prosedürleri, denetim kanıtının değerlendirilmesi, yönetim bildirimleri, denetimin tamamlanamaması, belgelendirme konularına ISA 240 ile paralel şekilde geniş bir şekilde yer vermiştir.

Türk Ticaret Kanunu Tasarısına baktığımızda ise ISA 240 da geniş şekilde açıklanan hata ve hile kavramına, hata ve hilenin özelliklerine, hile riskine karşı yapılması gerekenlere ve yönetim mektubuna değinilmemiştir ancak ülkemizde halen geçerli olan ve çağdaş kural ve normların çok gerisinde kalan bazı maddeler mali tablolarda şeffaflığın sağlanıp açıklık ilkesine göre doğru ve güvenilir bilgilerin sunulmasını sağlayacak şekilde oluşturulmuştur.Bu da önemli bir adımdır. Bu taslakta 404. maddede denetçinin sır saklamadan doğan sorumluluğu yer almaktadır.404. madde 1.paragrafa göre; “Denetçi, işlem denetçileri ve özel denetçi, bunların yardımcıları ve bağımsız denetleme kuruluşunun denetime yardımcı olan temsilcileri, denetimi

---

<sup>127</sup> SPK Seri:X No:16 m.32

*düriüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdürler. Faaliyetleri sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamazlar. Kasten veya ihmâl ile yükümlerini ihlâl edenler şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağılı şirketlere karşı sorumludurlar. Zarar veren kişi birden fazla ise sorumluluk müteselsildir.”<sup>128</sup>*

Aynı maddenin 2,3,4 ve 5. fıkralarında ise ihmali bulunan kişilere verilecek para cezaları, yönetim kurulunun da aynı şekilde sır saklamakla yükümlü olacağı ve denetçinin bu sorumluluğunun rapor tarihinde

n itibaren 5 yıl içinde zamanaşımına uğrayacağı belirtilmiştir.

Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nın 378. maddesinde hisse senedi borsada işlem gören şirketler için risklere odaklanmak amacı ile kurulan bir iç kontrol mekanizmasından bahsedilmektedir. Bu mekanizmanın denetim komitesinden farklı olarak yönetim kurulu ya da 3. kişilerden seçilen ve tehlikelerin erken teşhisi amacı ile oluşturulan bir komite olduğu ve bu komitenin iki ayda bir risklerle ilgili yönetim kuruluna rapor vermesi gerektiği belirtilmiştir. 398. maddenin 4. paragrafında ise denetçinin, yönetim kurulunun, 378. madde uyarınca şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelik taşıyan tehlikeleri zamanında teşhis eden, etkin bir sistem kurup kurmadığını, bu sistemi işletip işletmediğini ve kendisine sunulan sonuçları değerlendirip önlem alıp almadığını denetleyeceği belirtilmiştir. Bu maddede yönetimin dışında risklerin değerlendirilmesi amacı ile ayrı bir komite oluşturulması yönetimin meydana gelebilecek tehlikeleri önceden görmesini sağlamanın yanında, hile riskini azaltan ve denetimin işini kolaylaştıran bir unsurdur.

### **3.1.6.ISA 250 Mali Tabloların Denetiminde Kanun ve Kuralların Dikkate Alınması**

Bu standart finansal tabloların denetimi sırasında dikkate alınması gereken yasa ve kurallarla ilgili denetçinin sorumluluğunu açıklar. Denetim prosedürlerinin planlanıp uygulanmasında, sonuçların değerlendirilip raporlanmasında, denetçi finansal tabloları önemli şekilde etkileyecek yasa ve kurallarla ilgili herhangi bir uyumsuzluk olup olmadığına dikkat

---

<sup>128</sup> TC Adalet Bakanlığı, **Türk Ticaret Kanunu Tasarısı**, Ankara 2005 m 404 1.paragraf

etmelidir<sup>129</sup>Bu ifadede yer alan “uyumsuzluk” terimi, kasıtlı ya da kasıtlı olmadan yürürlükte olan mevzuata karşı (tüzük, yönetmelik yönerge vs) yapılan faaliyet ya da işleri ifade etmektedir.<sup>130</sup>Denetçiden tüm yasa ve kurallar açısından uygunsuz bir durumun olup olmadığına bakması beklenemez.<sup>131</sup>Burada denetçinin dikkat etmesi gereken bu uyumsuzluğun finansal tablolarda önemli bir hataya yol açıp açmadığıdır.

Denetçinin dikkate alması gereken kanun ve kurallar ülkeden ülkeye ve aynı zamanda işletmenin faaliyet gösterdiği sektöre göre değişmektedir.

Örneğin bazı işletmeler son derece sıkı bir şekilde denetlenen sektörlerde faaliyette bulunmaktadır.(örneğin banka ve kimya sektörü firmaları). Bazı işletmeler ise, sadece işin işleyiş yönleri ile ilişkili kanun ve kurallara tabidir. (örneğin mesleki güvenlik ve sağlık sektöründeki firmalar gibi).Örneğin sağlık sektöründeki bir firmanın hijyen kurallarına uygun faaliyet göstermemesi işletmenin sürekliliğini etkileyecek önemli bir durumdur.<sup>132</sup> Kanun ve kurallarla uygunsuzluk işletme için para cezası ve dava gibi mali sonuçlarla son bulabilir. Genellikle, uygunsuzluk ne kadar mali tablolara yansıtılmayan olay ve işlemlerden kaynaklanırsa, denetçinin de söz konusu söz konusu uygunsuzluğu fark etme olasılığı da o kadar azalır.<sup>133</sup>

### **3.1.6.1.Yönetimin Kanun ve Kurallara Uyma Sorumluluğu**

İşletmenin faaliyetlerinin ilgili kanun ve kurallarla uygun olarak yürütülmesinden işletme yönetimi sorumludur. Dolayısı ile uyumsuzluğun önlenmesi ve belirlenmesi yönetimin sorumlulukları arasındadır.<sup>134</sup>

Aşağıdaki kural ve yöntemler, diğerlerinin yanı sıra, mevcut uygunsuzlukları önleme ve belirleme konusunda yönetimin işini kolaylaştırabilir:

---

<sup>129</sup> The Consultative Group to Assist the Poorest, a.g.m. s.16

<sup>130</sup> Dinç, Yusuf a.g.t. s.122

<sup>131</sup> The Consultative Group to Assist the Poorest, a.g.m. s.16

<sup>132</sup> Rick S.Hayes , Arnold Schilder, Roger Dassen and Philip Wallage,a.g.e. s.11

<sup>133</sup> ISA 250.5

<sup>134</sup> ISA 250.9

Uyulması gereken yasal zorunlulukları

araştırılıp işletmenin faaliyet prosedürlerinin bu zorunluluklara uygun şekilde dizayn edildiğinden emin olunması.

- Uygun iç kontrol prosedürlerinin oluşturulup uygulanması
- Davranış kurallarının geliştirilmesi, yaygınlaştırılması ve takip edilmesi
- Çalışanların davranış kuralları hakkında uygun bir şekilde eğitildiğinden ve bu kuralları anladığından emin olunması
- Davranış kurallarına uyumun gözlemlemesi ve uyumda başarısız olan çalışanların uygun olarak disipline edilmesi
- Yasal gereklilikleri gözlemlemede destek olacak hukuk danışmanlarıyla çalışılması
- İşletmenin kendi sektöründe uyması gereken kanunların işletmede yazılı olarak yayınlanması ve oluşan sorunların kayıtlarının tutulması

Daha büyük işletmelerde bu kural ve yöntemler aşağıdaki birimlere verilmiş uygun sorumluluklarla gerçekleştirilebilir:

- İç denetim fonksiyonu
- Denetim komitesi<sup>135</sup>

### **3.1.6.2. Denetçinin Kanun ve Kurallara Uyuma Sorumluluğu**

Müşteri işletme yönetimi kanun ve kurallara uymakla sorumludur. Denetçi kanun ve kurallara uyumsuzluktan dolayı sorumlu tutulamaz. Burada denetçinin sorumluluğu finansal tablolarda önemli hatalara yol açabilecek uyumsuzlukların tespitidir.

---

<sup>135</sup> ISA 250.10

Ancak denetim, her ne kadar Uluslararası Denetim Standartları'na uygun planlanmış ve uygulanmış olsa da, mali tablolardaki bazı önemli yanlışların tespit edilmemesi gibi kaçınılmaz bir riske sahiptir.<sup>136</sup> Bu yüzden denetçi bu riske karşı finansal tablolarla ilgili her zaman şüpheli bir yaklaşım izlemelidir.

Denetçi denetimin planlanması aşamasında işletme ve işletmenin faaliyet gösterdiği endüstri çevresi ile ilgili uyulması gereken yasal kurallar ve işletmenin bu kurallara olan uyumu ile ilgili bilgi toplamalıdır böylece müşteri işletmenin yasal otoritelerin getirdiği kurallarla ilgili herhangi bir uyumsuzluğunun olup olmadığını tespit etmelidir<sup>137</sup>.

Denetçi, kanun ve kurallar üzerinde genel bir anlayış sağlamak için,

İşletmenin var olan yasal, endüstri ve iş bilgisini kullanabilir,

- İşletmenin yasa ve kurallara uyum için oluşturduğu politika ve prosedürleri yönetim ile tartışabilir,
- Yönetimle, davaları ortaya çıkarma, değerlendirme ve muhasebe kayıtlarına yansıtma kapsamında uygulanan politika ve yöntemleri görüşebilir,
- Kanuni ve düzenleyici yapıyı diğer ülkelerdeki bağlı ortaklıkların denetçileriyle tartışabilir (örneğin, eğer bağlı ortaklık ana ortaklığın menkul kıymet düzenlemelerine uymakla yükümlü ise)<sup>138</sup>

Ayrıca, denetçi mali tablolardaki önemli tutarların ve kamuya yapılacak olan açıklamaların belirlenmesinde etkili olabilecek kanun ve kurallara uyulduğuna ilişkin yeterli ve

---

<sup>136</sup> ISA 250.12

<sup>137</sup> Syed Imtiaz Abbas Hussain a.g.m.

<sup>138</sup> ISA 250.17



uygun denetim kanıtı toplar. Bunun için de kamuya yapılacak açıklamalarla ilgili uyulması gereken kurallar hakkında yeteri düzeyde bilgi sahibi olmalıdır.

Denetçi, yönetimin denetçiye bütün bilinen ya da mali tabloların hazırlanması sırasında etkileri göz önünde bulundurulabilecek olası kanun ve kurallarla uygunsuzlukları açıkladıklarını belirten yazılı bir bildirim mektubu almalıdır.<sup>139</sup>

Denetçi, mali tabloların olası etkilerini değerlendirirken;

- Para cezası, zarar, mal varlığının kamulaştırma tehlikesi, işletme faaliyetlerinin sona erdirilmeye zorlanması ve hukuki davalar gibi muhtemel mali sonuçlarını
- Bu muhtemel mali sonuçların açıklama gerektirip gerektirmediğini
- Muhtemel mali sonuçların mali tabloların doğru ve gerçeği yansıttığını sorgulayacak kadar ciddi olup olmadığını

dikkate almalıdır.<sup>140</sup>

Yasa ve kurallara aykırılık aynı zamanda cezai bir yaptırım gerektiriyorsa, denetçinin yetkili mercilere bildirimde bulunması gerekebilir. Bazı ülkelerde denetçilere bu anlamda hukuki sorumluluklar yüklenmiştir. Denetçinin böyle bir sorumluluğu olması durumunda kamu yararına hareket etmesi ve kendi hukuk müşaviri ile görüşmesi gerekir.<sup>141</sup>

Şüphelenilen uygunsuzlukla ilgili yeterli bilgi sağlanamadığında, denetçi denetim raporunda denetim kanıtı eksikliği olduğunu göz önüne almalıdır.<sup>142</sup>

Denetçi, uyumsuzluk belirtilerini özellikle yönetimin bildirimlerinin güvenilirliği gibi diğer açılardan da düşünmelidir. Bu bağlamda, denetçi, iç kontrol departmanı tarafından tespit

---

<sup>139</sup> ISA 250.23

<sup>140</sup> ISA 250.27

<sup>141</sup> Dinç, Yusuf a.g.t. s.126

<sup>142</sup> ISA 250.30

edilmemiş ya da yönetimin bildirimlerinde yer almamış uygunsuzlukların bulunması durumunda risk değerlendirmesini ve yönetimin bildirimlerinin geçerliliğini tekrar gözden geçirmelidir.<sup>143</sup>

### **3.1.6.3.Kanun ve Kurallara Uygunsuzluğun Yönetime Raporlanması**

Denetçi dikkatini çeken uygunsuzlukla ilgili bu uyumsuzluğu gösteren uygun denetim kanıtı elde etmeli ve bu durumu denetim komitesi ve yönetim kurulu ile görüşmelidir.<sup>144</sup>

Eğer denetçi yargısında uygunsuzluğun kasıtlı ve önemli olduğuna inanırsa, beklemeksizin sonuçları açıklamalıdır.<sup>145</sup>

### **3.1.6.4.Mali Tablolar Hakkındaki Denetçi Görüşünün Mali Tablo Kullanıcılarına Raporlanması**

Bu standarda göre eğer denetçi uygunsuzluğun mali tablolar üzerinde önemli bir etkisi olacağı ve henüz uygun bir şekilde mali tablolarda yansıtılmadığı sonucuna varırsa şartlı görüş ya da olumsuz görüş bildirmelidir.<sup>146</sup>

Eğer denetçi işletme tarafından mali tablolarda uygunsuzluk olduğunu ya da olabileceğini değerlendirirken yeterli ve uygun denetim kanıtını elde etmek için işletme tarafından engellenirse denetimin kapsamını sınırlamaya dayalı mali tablolar üzerinde şartlı görüş

---

<sup>143</sup> ISA 250.31

<sup>144</sup> Syed Imtiaz Abbas Hussain a.g.m.

<sup>145</sup> ISA 250.33

<sup>146</sup> OECD Convention on Combating Bribery of Foreign Public Officials, “Financial Transparency and Accountability Initiative” 2000, April 17  
<http://www.transparency-usa.org/Overall%20Obser.htm> (Erişim 23 Mart 2006)

ya da finansal tabloların denetiminde denetim kapsamının sınırlandırılması nedeniyle görüş bildirmekten kaçınmalıdır.<sup>147</sup>

### **3.1.6.5.Yürürlük Tarihi**

Bu standart 15 Aralık 2004 ve sonraki dönemlere ait finansal tabloların denetiminde geçerlidir.

### **3.1.6.6. ISA 250-Türkiye Uygulaması**

Uyulması gereken yasa ve kurallar ülkeden ülkeye değişmektedir. Dolayısıyla bu kurallara karşı denetçinin sorumluluğu da yine her ülkeye göre farklılık gösterebilir.

ISA 250 ye baktığımızda yasal düzenlemelerdeki aykırılıktan finansal tablo üzerinde etkisi olan olay ya da işlemler anlaşılmaktadır. Yasa ihlallerinin finansal tablolara bir etkisi yoksa, denetçinin bu tür aykırılıkları değerlendirmesi söz konusu değildir. Yasal düzenlemelere aykırılık, her şeyden önce hukuki bir tespittir. Bu nedenle denetçinin tek başına böyle bir tespitte bulunması beklenemez. Bu standart denetçinin kendi bilgi ve deneyimi altında yasalara aykırılıkla ilgili herhangi bir şüphe taşıması durumunda nasıl davranması gerektiğini açıklamaktadır.<sup>148</sup>

Yasa ve kurallara uyumu SPK, 3568 sayılı kanun ve yeni düzenlenmekte olan TTK taslağı açısından inceleyecek olursak;

3568 sayılı kanun çerçevesinde yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdiğin niteliği incelendiğinde; mali tablolar ve beyannamelerin ilgili mevzuat hükümlerine, muhasebe prensiplerine, muhasebe standartlarına uygun olduğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiği yönünde belirleme yapılıp yapılmadığı önem taşımaktadır. Bu itibarla, yeminli mali

---

<sup>147</sup> ISA 250.36

<sup>148</sup> Dinç, Yusuf a.g.t. s.127

müşavirlerin tasdikten doğan sorumluluğu kusursuz ve sınırsız bir sorumluluk olmayıp az önce belirtilen objektif ölçülere göre belirlenen bir sorumluluk olduğunu söyleyebiliriz.<sup>149</sup>

3568 sayılı kanununun 12. maddesinde yeminli mali müşavirlerin tasdikten doğan sorumluluğu şu şekilde incelenmiştir.12. maddenin 1. paragrafına göre “*Yeminli malî müşavirler gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ederler.*”<sup>150</sup> Aynı maddenin 4. paragrafında ise tasdikten doğan sorumluluk açıklanmıştır. Bu paragrafa göre “*Yeminli malî müşavirler yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. Yeminli malî müşavirler yaptıkları tasdik kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler.*”

3568 sayılı kanununun “Tasdik ve Tasdikten Doğan Sorumluluk” başlıklı 12. maddesi ile getirilen mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumluluklara ek olarak Maliye Bakanlığınca çıkartılan yönetmeliklerin her birinde bu müşterek ve müteselsil sorumluluk özellikle vurgulanmıştır.<sup>151</sup> Tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere sorumluluğu bulunan Yeminli Mali Müşavirlerin tasdike ilişkin sorumluluklarının tespiti ise inceleme elemanlarının raporları ile belirlenmektedir. İnceleme elemanları tarafından düzenlenen raporlarda yer alan matrah veya vergi farkları ile yeminli mali müşavirlerin arasındaki illiyet bağı ortaya konulmadan sorumluluğa ilişkin tespit yapılması hukuka aykırıdır.<sup>152</sup> Dolayısı ile 3568 sayılı kanunda ISA 250 den farklı olarak vergi kaybının oluşması halinde denetçiye de sorumluluk getirmiştir.

SPK X/16 no.lu tebliğe baktığımızda bu tebliğin 45. maddesinde denetçinin ceza ve sorumluluğundan bahsedilmiştir. Bu maddede müşteri işletmenin uyması gereken mevzuattan

---

<sup>149</sup> Alptürk, a.g.m.

<sup>150</sup> 3568 Sayılı Kanun m.12, 1. paragraf

<sup>151</sup> Karagül Yusuf, “Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu Hakkında Son Gelişmeler” **E Yaklaşım Dergisi** sayı:139, Temmuz 2004

[http://yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name2004074616.htm](http://yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name2004074616.htm) (Erişim: 15 Mart 2006)

<sup>152</sup> Alptürk,a.g.m.

dolayı denetçinin sorumluluğuna direkt değinilmemiştir. Ancak bağımsız denetimin denetim ilke ve kurallarına uygun yapılmaması nedeniyle müşteriler veya üçüncü şahıslara karşı doğacak zararlardan kanunun ilgili maddesi çerçevesinde, bağımsız denetim kuruluşu ile bağımsız denetim sözleşmesinde gösterilen ve bağımsız denetim raporunu imzalayan sorumlu ortak baş denetçilerin birlikte sorumlu olacağı belirtilmiştir. Dolayısı ile SPK X/16 no.lu tebliğde ISA 250 den farklı olarak bir sorumluktan bahsedilmektedir. Henüz tebliğ haline gelmemiş olan ve üzerinde çalışılan Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Denetim Hakkındaki Tebliğ Taslağı'na baktığımızda ise taslağın yedinci kısmında ISA 250 ile paralel şekilde “Denetlenen İşletmenin Tabi Olduğu Mevzuatın Dikkate Alınması” başlığı altında bir bölüme yer verilmiştir. Bu bölümün 3. maddesinde işletme faaliyetlerinin sermaye piyasası mevzuatı ve ilgili diğer mevzuata uyum içinde gerçekleştirilmesinin sağlanması, aykırılıkların tespit edilmesi ve önlenmesinin işletme yönetiminin sorumluluğunda olduğundan bahsedilmiştir ve denetçinin mevzuata aykırılıkların tespit edebilmesi ve önlenebilmesi için işletme yönetimine yardımcı olması gerektiği belirtilmiştir. Aynı bölümün dördüncü maddesinde de bağımsız denetçinin müşteri işletmenin mevzuata uygun hareket etmemesinden dolayı denetçinin sorumlu tutulamayacağı ve denetçinin sadece caydırıcı bir unsur olduğundan bahsedilmiştir. Dolayısı ile Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Denetim Hakkındaki Tebliğ Taslağı'nın tebliğ haline gelmesi durumunda ISA 250 SPK uygulaması ile tam olarak uyumlu hale gelmiş olacaktır.

Henüz üzerinde çalışılan Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'na baktığımızda da bu tasarıda yapılan en büyük değişikliklerden bir tanesi Anonim Şirketlerin finansal tablolarının bağımsız bir denetim kuruluşu tarafından sürekli denetime tabi olma sorumluluğunun getirilmesidir. Böylece denetimin bütünü ile denetçiler tarafından yapılacağı hükmü getirilmiştir. Bu taslakta ayrıca denetçilerin yapacakları finansal tablo ve yıllık rapor denetimlerinin kanuna, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve sözleşme hükümlerine uyulup uyulmadığının denetimi olduğu belirtilmiştir. Burada kanun ifadesinde “Türkiye Muhasebe Standartları” dolayısıyla IFRS (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) hükümleri kastedilmiştir. Ancak bu taslakta denetçinin yönetimin kanun ve kurallara uyumundan dolayı sorumluluğu ile ilgili herhangi bir açıklama yapılmamıştır.

### **3.1.7.ISA 260-Denetimle İlgili Hususların Yönetimdeki Sorumlu Kişilere İletilmesi**

Bu Uluslararası Denetim Standardı'nın (ISA) amacı finansal tabloların denetlenmesi sırasında ortaya çıkan denetimle ilgili konuların denetçi ve yönetimdeki sorumlu kişiler arasında karşılıklı görüşülmesini sağlamak ve konuda standartlar oluşturmaktır.

Bu standarda göre denetçi finansal tabloların denetimi sonucunda ortaya çıkardığı yönetimle ilgili denetim konularını yönetimden sorumlu kişilerle tartışmalıdır.<sup>153</sup>

#### **3.1.7.1.Yönetimden Sorumlu Kişiler**

Bu standarda göre denetçi yönetimden sorumlu ve denetimle ilgili konularla ilgilenen kişilerin kim olduğuna karar vermelidir.

Yönetimin yapısı kültürel ve yasal çevreye göre ülkeden ülkeye değişiklik göstermektedir. Örneğin bazı ülkelerde yönetim kurulu denetleyici ve idari kurul olarak ikiye ayrılmış, diğer ülkelerde ise yönetim kurulu bu iki fonksiyonu birden üstlenmiş olabilir.<sup>154</sup>

Denetçi, yapılan denetim sonucunda müşteri işletmenin sistem ve kontrollerindeki zayıflıklar hakkında yönetim kademesini bilgilendirmek amacı ile bir yönetim mektubu düzenler. Ancak bu mektup tek başına yasal bir gereklilik olarak nitelendirilemez ve tespit edilen zayıflıklarla ilgili denetçiye bir sorumluluk yüklenmez.<sup>155</sup>

---

<sup>153</sup> Syed Imtiaz Abbas Hussain a.g.m.

<sup>154</sup> ISA 260.6

<sup>155</sup> Rick S.Hayes , Arnold Schilder, Roger Dassen and Philip Wallage, a.g.e. s.11

Yanlış anlaşılmayı önlemek amacıyla yönetim mektubunda denetçinin yönetim ile sadece denetim süreci sonunda karar verdiği yönetimi ilgilendiren konular üzerinde tartışacağı açıklanabilir.

Yönetim mektubu ayrıca;

- \* Yönetimi ilgilendiren denetim konularının yönetim ile ne şekilde görüşüleceğini,
- \* Bu görüşmelerin kimlerle yapılacağı
- \* Yönetimi ilgilendiren ve konuşulmasına karar verilen konuların içeriğini içerebilir.<sup>156</sup>

### **3.1.7.2.İletilmesi Gereken Önemli Denetim Konuları**

Bağımsız denetçi, finansal tabloların denetimi sırasında ortaya çıkardığı ve yönetimi ilgilendiren konuları dikkate almalı ve bu konuları yönetimden sorumlu kişilere iletmelidir: Genellikle bu konular;

- \* Denetim esnasında ortaya çıkabilecek sınırlamalar veya ilave gereksinimler dahil olmak üzere denetimin genel yaklaşımı ve kapsamını
- \* İşletmenin finansal tabloları üzerinde önemli etkisi olan ya da olabilecek muhasebe politikaları ve uygulamalarının seçimi veya bu uygulamalardaki değişiklikleri
- \* Finansal tablolarda açıklanması gereken (devam eden davalar gibi), önemli hata riskinin finansal tablolardaki potansiyel etkisini
- \* İşletmenin finansal tablolar üzerinde önemli etkisi olan ya da olabilecek finansal tablolara alınmış ya da alınmamış bağımsız denetçi düzeltmelerini
- \* İşletmenin sürekliliğini tehlikeye düşürebilecek olaylar ya da durumları

---

<sup>156</sup> ISA 260.09

\* Finansal tablolar ya da bağımsız denetim raporu üzerinde tek başına ya da toplu olarak önemli etkisi olabilecek konulara ilişkin, denetçi ile yönetim arasındaki uyumsuzlukları

\* İç kontrol sistemindeki önemli zayıflıklar, işletme yönetiminin dürüstlüğü ve güvenilirliği ile ilgili sorunlar ve yöneticilerin karıştığı hileler gibi yönetimden sorumlu kişilerin dikkatine sunulmasını gerektiren diğer konuları

\* Denetim sözleşmesinin koşulları kapsamında kararlaştırılmış olan diğer konuları içerir.<sup>157</sup>

### **3.1.7.3.İletişimin Zamanlaması ve Şekli**

Bu standarda göre denetçi, denetimle ilgili yönetimi ilgilendiren denetim konularını yönetimin gerekli önlemleri alması açısından zamanında tartışmalıdır.

Denetçinin yönetimden sorumlu kişilerle olan iletişimi sözlü ya da yazılı olabilir. Denetçinin yazılı ya da sözlü iletişim kurma kararı görüşülecek konunun hassasiyetine, işletmenin yapısına ve denetçinin yönetimle olan ilişkinin şekli ve yapılan görüşmelerin sıklığından etkilenir.

### **3.1.7.4.Gizlilik İlkesi**

Denetçiler denetim süreci boyunca müşteri işletmeden elde ettikleri bilgileri gizli tutmalıdırlar. Gizlilik ilkesi ayrıca ISA 200 'de de belirtildiği gibi denetçinin sorumluluklarından bir tanesidir.<sup>158</sup>

Muhasebecilikle ilgili yetkili ulusal kuruluşlar ya da yasa ve düzenlemeler denetçinin yönetimle denetim ile ilgili konuları görüşmesini kısıtlayan bir zorunluluk getirebilir. Denetçi, yönetimden sorumlu olan kişilerle bu konuları görüşmeden eğer mevcutsa bu tür kanun ve düzenlemeleri dikkate almalıdır. Bazı durumlarda, bağımsız denetçinin uyması gereken ahlaki ve

---

<sup>157</sup> ISA 260.11

<sup>158</sup> John Taylor and Jo Osborne, a.g.e s.3



hukuki gizlilik hükümleri ile raporlaması arasında potansiyel uyumsuzluklar olabilir. Bu durumda denetçi hukuki danışmanlık yardımı alabilir.<sup>159</sup>

### **3.1.7.5.Yürürlük Tarihi**

Bu standart 15 Aralık 2004 ve sonraki dönemlere ait finansal tabloların denetiminde geçerlidir.

### **3.1.7.5.ISA 260-Türkiye Uygulaması**

ISA 260'ın amacı denetim süreci boyunca denetçinin finansal tablolarla ilgili işletme yönetimini ilgilendiren önemli hususların yönetimle görüşülmesi hakkında denetçiye yol göstermektir. Bu standartta ayrıca denetçinin elde ettiği bilgileri gizli tutması gerektiğinden de bahsedilmiştir.

Bu anlamda Türkiye uygulamalarını incelediğimizde Sermaye Piyasası Kanunundaki uygulamalar açısından SPK X/19 no.lu tebliğ ile SPK X/16 no.lu tebliğe eklenen 28/A maddesinde müşteri içinde oluşturulan denetimden sorumlu komitelerden bahsedilmiş ve denetçinin mali tablo denetimi esnasında muhasebe politikaları ve uygulamaları ile ilgili önemli hususları, önerileri ve müşteri işletme ile yaptığı yazışmaları bu komiteye yazılı olarak bildirmesi gerektiğini ve daha sonra denetimden sorumlu komitenin bu durumu kendi bulguları ile birlikte yönetim kademesine iletmesi gerektiği açıklanmıştır.

SPK X/ 16 no.lu tebliği ayrıca denetçinin denetim sırasında öğrendiği sırları açıklamasını, bu sırları kendi menfaatine ya da üçüncü kişiler menfaatine kullanılmasını yasaklamıştır. Ancak kamuyu aydınlatmak amacıyla mevzuat gereği yapılan açıklamalar ile

---

<sup>159</sup> ISA 260.20

denetim ilke ve kuralları ve meslek ahlakı gereği yapılması gereken açıklamalar sır saklama yükümlülüğünün dışında tutulmuştur.<sup>160</sup>

SPK X/16 no.lu tebliğini ISA 260 ile karşılaştırdığımızda “yönetim mektubu” ifadesinden direkt bahsedilmemekle birlikte yönetimi ilgilendiren konuların denetim komiteleri aracılığı ile yönetime yazılı olarak iletilmesinden ve denetçilerin ISA 250’de açıklanan gizlilik ilkesine uyması gerektiğinden bahsedilmiştir.

Henüz üzerinde çalışılmakta olan Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkındaki Tebliğ Taslağı’na baktığımızda ise taslağın sekizinci kısmında “Denetimle İlgili Hususların Yönetimden Sorumlu Kişilere İletilmesi” başlığı altında ISA 260 da belirtilenlerle tam olarak uyumlu bir çalışma yapılmıştır. Dolayısı ile bu taslağın tebliğ haline gelmesi durumunda SPK uygulamalarının ISA 260 ile tam olarak paralel olacağını söyleyebiliriz.

3568 sayılı kanunu incelediğimizde ise SM, SMMM ve YMM’lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik’de yönetim mektubundan bahsedilmemekle birlikte hata ve hile ile ilgili durumların ve mevzuata aykırılıkların yönetime bildirilmesi gerektiğinden bahsedilmiştir. Sonuç olarak yönetmelikte yönetime bildirilmesi gereken hususlar hata ve hile ile ilgili konular ve mevzuat aykırılıkları ile sınırlandırılmakla birlikte bu konular yönetimi ilgilendiren konular olduğu için bu anlamda ISA 260 ile paralel bir ifade olduğunu söyleyebiliriz. Ayrıca 3568 sayılı kanunun 43. maddesinde ISA 260 da belirtilen gizlilik ilkesine paralel olarak meslekle ilgili edinilen sırların gizli kalması gerektiğinden bahsedilmiştir.

Henüz üzerinde çalışılmakta olan Türk Ticaret Kanunu Taslağı’nı incelediğimizde ise bu taslakta kurumsal yönetim kurullarının ve piyasaların güvenliklerinin gereği olarak şirketi tehdit eden risklerin erken teşhisine, sorumlu organlara bildirilmesine ve gerekli önlemlerin alınmasına özel önem verilmiş, buna ilişkin birçok hüküm öngörülmüştür. Bu tasarının 401.maddesinin 7.fıkrasında bu erken teşhis sisteminin kurulup kurulmadığı, işletilip işletilmediği, sonuçlarının değerlendirilip değerlendirilmediği, önerilen önlemlerin alınıp alınmadığının denetçi tarafından genel kurula denetim raporu ile bildirilmesi gerektiği belirtilmiştir. ISA 260 ile karşılaştığımızda

---

<sup>160</sup> Dinç, Yusuf a.g.t. s.130

Türk Ticaret Kanununu Tasarısında ISA 260'dan farklı olarak denetçinin denetim raporuna riskler ve önlemler hakkında bir bölüm koymak zorunda olduğu belirtilmiştir. ISA 260 de ise bu bildirim "yönetim mektubu" ile veya sözlü olarak yapılması gerektiği açıklanmıştır.

ISA 250'de açıklanan gizlilik ilkesine ise Türk Ticaret Kanunu Taslağı'nın 404. maddesinin 1. fıkrasında denetçilerin sır saklamadan doğan sorumluluğu başlığı altında değinilmiştir. Bu maddede "*Denetçi, işlem denetçileri ve özel denetçi, bunların yardımcıları ve bağımsız denetleme kuruluşunun denetime yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdürler. Faaliyetleri sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamazlar. Kasten veya ihmal ile yükümlerini ihlâl edenler şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumludurlar. Zarar veren kişi birden fazla ise sorumluluk müteselsildir.*"<sup>161</sup> ifadesi yer almaktadır.

### **3.2.Risk Değerlemesi ve Risklere Karşı Alınan Önlemlerle İlgili Standartlar**

Risk değerlendirilmesi ve risklere karşı alınan önlemlerle ilgili standartlar aşağıdaki gibidir:

**\*ISA 300-Planlama**

**\*ISA 315- Müşteri ve Çevresinin Anlaşılması ve Önemli Hata Riskinin**

Değerlendirilmesi

**\*ISA 320- Denetimde Önemlilik**

**\*ISA 330- Risk Değerlemesinde Kullanılan Denetim Prosedürleri**

**\*ISA 402- Dışarıdan Hizmet Alan Kuruluşlarda Hizmet Yaklaşımı**

---

<sup>161</sup> TTK Tasarısı m 404 1.paragraf

### **3.2.1.ISA 300-Planlama**

Bu Uluslararası Denetim Standardının (ISA) amacı, mali tabloların denetimine ilişkin yapılan planlama çalışması için gerekli olan standartları oluşturmak ve yol göstermektir.

#### **3.2.1.1.Planlamanın Amacı**

Denetimin zamanında tamamlanması ve denetim sözleşmesinin etkili bir şekilde yerine getirilmesi için denetim planlanmalıdır.

Denetim planlamasında amaç genel bir denetim stratejisinin ve denetimin beklenen içerik, zamanlama ve kapsamı hakkında detaylı bir yaklaşımın oluşturulmasıdır.<sup>162</sup> Genel denetim stratejisinin oluşturulması ile birlikte denetim riski de kabul edilebilir bir seviyeye düşürülmeye çalışılır.

Denetim çalışmasının iyi bir şekilde planlanması işletmenin endüstri çevresi ve muhasebe politikalarının anlaşılmasında, işletmenin uyguladığı kontrollerin ve işletmenin finansal performansının değerlendirilip işletmede meydana gelebilecek önemli hata risklerinin değerlendirilmesinde, değerlendirilen bu risklere göre uygun denetim stratejisinin belirlenmesinde denetçiye yardımcı olur. Böylece denetim çalışması zamanında tamamlanmış olur ve denetim ekibi arasında etkin bir koordinasyon sağlanarak denetim maliyeti makul bir seviyede tutulur.

#### **3.2.1.2.Sözleşme Başlangıç Aktiviteleri**

Denetçi aşağıda belirtilen aktiviteleri denetim sözleşmesinin başında yapmalıdır:

\* Müşteri ilişkilerinin devamı ve spesifik denetim sözleşmeleri ile ilgili uygulanan

---

<sup>162</sup> Rick S.Hayes , Arnold Schilder, Roger Dassen and Philip Wallage,a.g.e. s.14

prosedürler

\* Etik gerekliliklere ve bağımsızlık ilkesine uyumun değerlendirilmesi

\* Sözleşme koşullarının tam olarak anlaşılması<sup>163</sup>

Planlama başlangıç aktivitelerinin amacı, denetim riskini kabul edilebilir derecede düşük seviyeye indirmek amacıyla planlanan ve uygulanan denetim sözleşmesinin bu amacına ulaşmasını engelleyen herhangi bir durumun olup olmadığından emin olmaktır. Böylece denetçi sözleşmenin planlama aşamasında denetimin bağımsızlık ilkesine uygun bir şekilde sürdürülüp sürdürülmeyeceğini, yönetimin dürüstlük ilkesini etkileyen herhangi bir durumun olup olmadığını ve sözleşme koşullarının doğru bir şekilde anlaşılıp anlaşılmadığından emin olur.

### **3.2.1.3. Planlama Aktiviteleri**

Planlama aşamasında genel denetim stratejisi ve denetim planı oluşturulmalıdır.

#### **3.2.1.3.1. Genel Denetim Stratejisi**

Denetçi denetim için genel denetim stratejisini oluşturmalıdır. Genel denetim stratejisi, denetimin içerik, zamanlama ve yönünün belirlenmesini sağlar ve daha detaylı bir denetim programının geliştirilmesine yardımcı olur. Genel denetim stratejisinin oluşturulması işletmenin büyüklüğüne ve karmaşıklığına göre değişir. Denetim planı ve denetim stratejisi denetim planlamasında olması gereken iki bileşendir ve birbiri ile yakından ilişkilidir.

#### **3.2.1.3.2. Denetim Planı**

Denetim riskini kabul edilebilir bir seviyeye düşürmek amacıyla denetim planı geliştirilir. Denetim planı, denetim riskini kabul edilebilir seviyeye düşürmek için uygun ve

---

<sup>163</sup> ISA 300.06

yeterli denetim kanıtı toplamak amacıyla denetim takım üyeleri tarafından uygulanan denetim prosedürlerinin içerik zamanlama ve kapsamını içerir.<sup>164</sup>

### **3.2.1.3.3.Denetim Sürecinde Planlamada Yapılan Değişiklikler**

Denetçi, denetim ekibindeki üyelerin gözetimini ve denetim sürecinde yapılacak işlerin içerik, zamanlama kapsam yönünü planlamalıdır.<sup>165</sup>

Bu standarda göre denetim stratejisi ve denetim planı denetim sözleşmesi süresince yapılacak önemli değişikliklerini de kapsayacak şekilde belgelendirilmelidir ve genel denetim stratejisi ve denetim planı denetim sürecinde ihtiyaç duyuldukça güncellenmelidir. Planlama dökümanı, denetim stratejisinin, ve planlama aktiviteleri sonunda her bir denetim amacı için oluşturulan planlanmış denetim yaklaşımının belgelendirilmesini sağlar.

### **3.2.1.3.4.Denetçilerin Yönetimden Sorumlu Kişilerle Olan İletişimi**

Denetçi, planlama unsurlarını işletmede yönetimden sorumlu kişilerle tartışabilir. Bu görüşmeler, denetimin tümüne ilişkin genel konular hakkında olabileceği gibi denetimin etkinliğini geliştirmeye yönelik de olabilir. Yönetimden sorumlu kişilerle yapılan görüşmeler, genel denetim stratejisi, denetimin zamanlaması (sınırlamaları içerecek şekilde) ve ilave gereklilikleri içerir. Yönetimle yapılan görüşmeler genellikle denetimin işini kolaylaştıracak şekilde olur.(Örneğin müşteri işletmenin personelinin yardımı ile bazı planlanan denetim prosedürlerinin koordine edilmesi) Yönetimle yapılan bu görüşmelerin denetime katkısı olmasına rağmen genel denetim stratejisi ve denetim planının oluşturulması denetçinin sorumluluğundadır. Genel denetim stratejisi ve planlama ile ilgili konularda görüşürken denetimin etkinliğini tehlikeye düşürmemek için dikkatli olmak gerekir.<sup>166</sup>

---

<sup>164</sup> ISA 300.13

<sup>165</sup> ISA 300.18

<sup>166</sup> ISA 300.27

### **3.2.1.3.5.İlk Defa Yapılacak Denetim Sözleşmeleri İçin Göz önünde**

#### **Bulundurulacak Hususlar**

Denetçi, ilk defa gerçekleştirilecek denetime başlamadan önce aşağıdaki aktiviteleri uygulamalıdır:

a) Müşteriyle olan ilişkinin ve spesifik denetim sözleşmesinin başlamasına ilişkin prosedürlerin uygulanması (İlave bilgi için ISA 220'ye bakınız)

b) Denetçilerin değişimi söz konusu ise etik değerlere uygun şekilde önceki denetçi ile görüşme

Gerek ilk gerekse sürekli denetimlerde denetimin amaç ve hedefi değişmez. Ancak ilk denetim faaliyetlerinde denetçinin müşteri işletme hakkında fazla bilgisi yoktur Bu yüzden denetçinin müşteri işletmeyi tanımaya yönelik daha kapsamlı bir çalışma yapması gerekir.<sup>167</sup>

### **3.2.1.4.Yürürlük Tarihi**

Bu standart 15 Aralık 2004 ve sonraki dönemlere ait finansal tabloların denetiminde geçerlidir.

### **3.2.1.5.ISA 300-Türkiye Uygulaması**

Denetime başlamadan önce planlama çalışmasının iyi bir şekilde yapılması denetimde iş gücünün zamanın ve kaynakların etkin bir şekilde kullanılmasını ve denetim riskinin kabul edilebilir bir seviyeye düşürülmesini sağlar.

---

<sup>167</sup> ISA 300.28

Türkiye'deki planlama uygulamalarını incelediğimizde, planlama ve gözetim standardına ilişkin açıklamalara Sermaye Piyasası Kurulu X/16 no.lu tebliğde ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

Sermaye Piyasası Kurulunun Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ'in (Seri X, No:16 ) 25. maddesinde bağımsız denetim çalışmalarının etkin bir şekilde planlanması gerektiği belirtilmiştir. Etkin planlama ile kast edilen; çalışmanın doğru bir biçimde yönlendirilmesi, iş ve zaman tasarrufu sağlanarak bağımsız denetimin nihai amacına ulaşmak için gerekli çalışmaların sistemli bir şekilde yürütülmesidir. Yine Tebliğ'in 27. maddesinde "gözetim ve koordinasyon" ilkesine açıklık getirilmiştir. Henüz üzerinde çalışılmakta olan Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkındaki Tebliğ Taslağı'nı incelediğimizde ise taslağın dokuzuncu bölümünde finansal tabloların denetiminin planlanması başlığı altında ISA 300 ile uyumlu şekilde bir çalışmaya yer verilmiştir. Bu tebliğ taslağında SPK X/16 no.lu tebliğdeki açıklamalara göre denetimin planlama aşamasına daha geniş şekilde yer verilmiş ve ISA 300'de olduğu şekilde denetim planlamasının amacına, genel denetim stratejisine, denetimin başlangıç aşamasında yapılması gereken faaliyetlere, denetim planının içeriğine ve ilk defa gerçekleştirilecek denetim çalışmalarında göz önünde bulundurulacak hususlara değinilmiştir. Dolayısı ile Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkındaki Tebliğ Taslağı'nın tebliğ haline gelmesi durumunda SPK uygulamaları ISA 300 ile tam olarak paralel hale gelecektir.

3568 Sayılı Kanun'a baktığımızda ise planlama ilkesi SM, SMMM, YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 52 ve 53. maddesinde açıklanmaktadır. 52. maddede denetime başlamadan önce müşteri işletme ile ilgili üzerinde durulması gereken hususlara yer verilmiştir.

53. maddede ise denetimin zaman sürecini, denetimde görevlendirilecek eleman sayısı ve iş bölümünü, iç kontrol organizasyonundan yararlanılıp yararlanılmayacağını, denetimde ağırlık verilecek hususları içeren yazılı bir denetleme programının yetkili meslek mensubu tarafından hazırlanıp çalışma dosyası açılarak denetime bağlanması gerektiği belirtilmiştir. Aynı



Yönetmeliğin 54. maddesinde ise gözetim ilkesi açıklanmaktadır.<sup>168</sup> 54. maddede de ISA 300 ile paralel olarak meslek mensuplarının denetimin her safhasında planlama ve kontrolü etkin bir şekilde yerine getirmeleri gerektiği belirtilmiştir.

Henüz üzerinde çalışılmakta olan Türk Ticaret Kanunu Taslağı'nda ise denetimin planlaması ile ilgili ayrıntılı bir açıklamaya yer verilmemiştir.

### **3.2.2.ISA 315-Müşteri ve Çevresinin Tanınması ve Önemli Hata Riskinin Değerlendirilmesi**

Bu Uluslararası Denetim Standardı'nın (ISA) amacı iç kontrolleri de içerecek şekilde müşteri ve çevresinin anlaşılmasına ve finansal tablolardaki önemli hata risklerinin değerlendirilmesine yönelik standartlar oluşturmak ve denetçiye yol göstermektir. Risk değerlemesinin ilave denetim prosedürlerinin uygulanmasına kaynak teşkil etmesi açısından önemi ISA 200' (Mali Tabloların Denetiminin Amacı ve Denetime İlişkin İlkeler) standardında da vurgulanmıştır.<sup>169</sup>

Müşteri ve çevresinin anlaşılması, denetim uygulamasında başlıca gerekli unsurlardan biridir. Müşteriyi tanıma aşaması önemliliğin belirlenmesinde, muhasebe politikalarının ve finansal tablolarla ilgili yeterli açıklamaların yapıp yapılmadığının değerlendirilmesinde, ilişkili kuruluş işlemleri, yönetimin işletmenin sürekliliği ile ilgili olan değerlendirmesi gibi denetimde önem verilmesi gereken alanların belirlenmesinde, analitik inceleme prosedürlerini uygularken tahminlerin geliştirilmesinde, denetim riskini kabul edilebilir derecede düşük seviyeye indirmek amacıyla uygulanan denetim prosedürlerinin dizayn ve uygulamasında ve denetim kanıtının uygunluk ve yeterliliğinin değerlendirilmesinde gereklidir

---

<sup>168</sup> Koçak, Aysun "Genel Kabul Görmüş Bağımsız Dış Denetim Standartları ile Ülkemizdeki Standartların Karşılaştırılması" **E Yaklaşım Dergisi**, sayı:29, Aralık 2005

<http://yaklasim.com/mevzuat/makaleler/2005127478.htm> (Erişim 17 Şubat 2006)

<sup>169</sup> ISA 300.01

Risk değerleme prosedürlerini uygularken, önemli hesaplarla ilgili denetim kanıtı elde ederiz. Risk değerleme prosedürlerinin planlanması, denetimin etkili yapılmasını sağlar. Risk değerleme prosedürlerinin içerik, zaman ve kapsamı işletmenin karmaşıklığı ve büyüklüğü gibi sözleşmedeki belirli durumlara bağlıdır. Geçmiş yıllardaki tecrübelerden yaralanma imkanının olduğu tekrar eden denetim sözleşmelerinde geçmiş yıllardaki önemli değişikliklerin tespit edilmesinde, müşterinin tanınmasında ve önemli hata riskinin değerlendirilmesinde önemli bir yer tutar.

### **3.2.2.1.Risk Değerleme Prosedürleri ve İşletme ve Çevresi ile İlgili İç Kontrolleri de İçerecek Şekilde Toplanan Bilginin Kaynağı**

İç kontrolleri de içerecek şekilde müşteri ve çevresinin tanınması denetim boyunca toplanan bilgilerin güncellenip analiz edilmesini gerektiren sürekli ve dinamik bir süreçtir. ISA 500 (Denetim Kanıtları)'da da tanımlandığı gibi müşteri işletmenin tanınması ile ilgili prosedürler risk değerleme prosedürleridir. Çünkü bu prosedürleri uygularken elde edilen bilgiler denetçi tarafından önemli hata riski değerlemesini desteklemek amacıyla denetim kanıtı olarak kullanılabilir. Risk değerleme prosedürlerinin uygulanmasında denetçi, işlem sınıfları, hesap bakiyeleri, açıklamalarla ilgili iddialar ve kontrollerin etkinliği ile ilgili denetim kanıtı toplamalıdır. Buna göre denetçi risk değerleme prosedürü olarak da maddilik ya da kontrol yaklaşımından hangisini seçeceğine de karar verebilir.<sup>170</sup>

---

<sup>170</sup> ISA 315.06

### **3.2.2.1.1.Risk Değerleme Prosedürleri**

Denetçi, iç kontrolleri de içerecek şekilde müşteri ve çevresinin tanınmasında aşağıda belirtilen risk değerlendirme prosedürlerini uygulamalıdır;

- a) Yönetim ve işletme dışındakilerle yapılan görüşmeler;
- b) Analitik prosedürler
- c) Gözlem ve soruşturma<sup>171</sup>

Denetçi, tüm risk değerlendirme prosedürlerini uygulamak zorunda değildir ancak denetçi tarafından tüm risk değerlendirme prosedürlerinin uygulanması müşteri işletmenin yeteri kadar anlaşılmasını sağlar.

#### **3.2.2.1.1.1.Yönetim ve İşletme Dışındakilerle Yapılan Görüşmeler**

Finansal tabloların denetimi sırasında denetçi tarafından önemli bulunan konuların yönetimle veya o konu ile ilgili üçüncü kişilerle görüşülmesini içerir. Bu görüşmeler sonucunda denetçinin amacı konu ile ilgili gerekli olan bilgiyi edinmek veya üçüncü kişilerle görüştüğü konu hakkında gerekli teyidi sağlamaktır.

#### **3.2.2.1.1.2.Analitik Prosedürler**

Kısaca tanımlayacak olursak analitik inceleme prosedürleri, finansal ve finansal olmayan veriler arasındaki olası ilişkilerin incelenmesi yolu ile finansal bilginin değerlendirilmesidir. Analitik inceleme mali tablolarda yer alan verilerin karşılaştırılması ve

---

<sup>171</sup> ISA 315.07

aralarındaki ilişkilerin araştırılması esasına dayanır. Bu prosedürün amacı, işletme verileri arasında anlamlı ilişkiler olduğunu test etmek ve bunlar arasındaki olağanüstü farklılıkları ortaya çıkarmaktır.<sup>172</sup>

### **3.2.2.1.1.3.Gözlem ve Soruşturma**

Gözlemelemler kontrolerin dizayn ve işleyişi ile ilgili periyodik veya sürekli olarak yapılan gözlemleri içerir. Gözlemelemler muhasebe kayıtlarının doğruluğuna ve işletme içinde kullanılan veya üçüncü kişilere sunulan finansal bilgilerin güvenilirliğine ilişkin prosedürlerdir. Bu prosedüre iç denetim aktivitelerinin gözlemlenmesi, muhasebe sistemine kaydedilen fiziki varlıklarla ilgili o varlıkların gerçekte işletmede bulunduğuna dair gözlem yapılması gibi örnekler verebiliriz.<sup>173</sup>

### **3.2.2.1.2.Denetim Ekibi ile Yapılan Fikir Alışverişleri**

Bu standarda göre denetim ekibindeki denetçiler finansal tablolardaki önemli hata riski ile ilgili şüpheli gördükleri durumları birbirleri ile paylaşmalıdır.

Tartışmanın amacı denetim ekibinin hile veya hata nedeni ile belirli alanlarda ortaya çıkabilecek ve finansal tablolarda önemli hata riskine yol açabilecek durumları daha iyi anlamalarını ve uyguladıkları denetim prosedürlerinin ilave uygulanacak denetim prosedürlerine içerik, zamanlama ve kapsam bakımından nasıl etki ettiğini anlamalarını sağlamaktır.<sup>174</sup>

Bu tartışma sorumlu ortak baş denetçi dahil kıdemli ekip elemanlarının, mesleki deneyimlerini paylaşma ve finansal tablolarda oluşabilecek önemli hataların nasıl ve ne şekilde oluşabileceği konusunda ve işletmenin iş riski hakkında karşılıklı fikir alışverişinde bulunma

---

<sup>172</sup> Aksoy Tamer, a.g.e. s.239

<sup>173</sup> Rick S.Hayes , Arnold Schilder, Roger Dassen and Philip Wallage,a.g.e. s.2

<sup>174</sup> ISA 315.15

imkanı sağlar. ISA 240 ta da belirtildiği gibi işletmenin finansal tabloları üzerinde hile nedeni ile meydana gelebilecek önemli hatalarla ilgili şüpheli bir yaklaşım izlenmelidir. Ayrıca, yapılan tartışmalarda finansal raporlamanın işletme ile ilgili olay ve durumlara dayanmasına da dikkat edilmelidir.<sup>175</sup>

### **3.2.2.1.3.İç Kontrolleri de İçerecek Şekilde Müşteri ve Kontrol Çevresinin Tanınması**

Bir bağımsız denetçinin amacı denetlediği mali tablolar hakkında bir karara varabilmektir. Bu amaçla kararını destekleyecek sayı ve nitelikte delil toplayıp, değerlendirmesi gerekmektedir. Yaptığı çalışmaların bir planını yaparken iç kontrol sistemini gözden geçirir ve değerlendirir<sup>176</sup>

İç kontrolleri de içerecek şekilde müşteri ve çevresinin anlaşılması aşağıdakileri içerir:

- a) Finansal raporlamaya uygulanabilen endüstri, yasal ve dış çevre faktörleri
- b) İşletmenin seçtiği ve uyguladığı muhasebe politikalarını da içerecek şekilde işletmenin yapısı
- c) Amaç ve stratejiler ile finansal tablolarda önemli hata riskine yol açabilecek ilgili iş riskleri
- d) İşletmenin finansal performansının değerlendirilip gözden geçirilmesi
- e) İç kontrol<sup>177</sup>

---

<sup>175</sup> ISA 315.16

<sup>176</sup> Bozkurt, Nejat “Mali Tabloların Bağımsız Denetimi Açısından Denetçi ve İç Denetçi İlişkisi” a.g.m.

<sup>177</sup> ISA 315.20

### **3.2.2.1.3.1.Finansal Raporlamaya Uygulanabilen Endüstri, Yasal ve Dış Çevre**

#### **Faktörleri**

Denetçi, işletme için uygun olan finansal raporlama esasları çerçevesinde işletmenin faaliyet gösterdiği endüstri, yasal düzenlemeler ve diğer dış faktörler hakkında bilgi edinmelidir. Bu faktörler rekabetçi çevre, müşteri tedarikçi ilişkileri teknolojik gelişmeler, finansal raporlama esasları çerçevesinde yapılan yasal düzenlemeler, yasal ve politik çevre, endüstri ve işletmeyi etkileyen çevresel gereklilikler ve genel ekonomik koşullar gibi diğer dış faktörleri içerir. İşletme ve endüstri için yasal çevre ile ilgili ayrıntılı çalışma ISA 250 de yapılmıştır.<sup>178</sup>

### **3.2.2.1.3.2.İşletmenin Yapısı**

Denetçi işletmenin yapısı ile ilgili bilgi sahibi olmalıdır. İşletmenin yapısı; işletmenin faaliyetlerine, ortaklık yapısı ve yönetimine, yapmayı düşündüğü veya yaptığı yatırımlarına, hukuki yapısı ve nasıl finanse edildiğine dair bilgileri içerir. İşletmenin yapısının anlaşılması denetçiye finansal tablolarda yer alması beklenen işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalar hakkında bilgi edinmesini sağlar.<sup>179</sup>

### **3.2.2.1.3.3.Amaç ve Stratejiler İle Finansal Tablolarda Önemli Hata Riskine Yol Açabilecek İlgili İş Riskleri**

Denetçi işletmenin amaç ve stratejileri ile finansal tablolarda önemli hatalara yol açabilecek iş riskleri hakkında bilgi sahibi olmalıdır. İşletme işle ilgili faaliyetlerini belirli bir sektör içinde belirli kurallara bağlı olarak ve diğer iç ve dış faktörlerin etkisi altında gerçekleştirir. Bu faktörlere uyum sağlayabilmek için işletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişiler işletmenin genel amaçlarını belirlemelidirler. Stratejiler işletmenin bu amaçlarına ulaşması

---

<sup>178</sup> ISA 315.22

<sup>179</sup>ISA 315.25

için uyguladıkları faaliyetlerle ilgili yaklaşımlardır. İş riskleri; işletmenin amacına ulaşmasını ve stratejilerini uygulamasını olumsuz yönde etkileyen her türlü durum ve olaylardan veya uygun olmayan amaç ve stratejilerin oluşturulmasından kaynaklanır. Dış çevredeki değişimler nedeniyle işin yönetimi de dinamiktir ve müşteri işletmenin strateji ve amaçları sürekli değişir.<sup>180</sup>

#### **3.2.2.1.3.4. İşletmenin Finansal Performansının Değerlendirilip Gözden Geçirilmesi**

Denetçi işletmenin finansal performansını gözlemleyip değerlendirmek amacı ile bilgi edinmelidir. Performans değerlendirmeleri ve bunların gözlemlenmesi denetçiye işletmenin yönetim ve sorumlu kişiler için de önem arz eden işletmenin finansal performansı ile ilgili bakış açısı kazanmasını sağlar. Performans değerlemeleri iç ya da dış olsun müşteri işletme üzerinde bir baskı yaratır bu da yönetimi iş performansını geliştirmesi ve finansal tablolarda oluşabilecek hataları karşı tedbir alması konusunda motive eder.<sup>181</sup>

#### **3.2.2.1.3.5. İç Kontrol**

Bu standarda göre Denetçi denetimle ilgili iç kontrol yapısı hakkında yeterli seviyede bilgi sahibi olmalıdır. İç kontrol sistemi işletmenin varlıklarını korunmasında, hata ve hilelerin önlenmesinde ve bulunmasında, muhasebe kayıtlarının doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanmasında, finansal bilgilerin zamanında hazırlanmasının sağlanmasında, işletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına uygunluğunun sağlanmasında ve işletme faaliyetlerinin

---

<sup>180</sup> ISA 315.30

<sup>181</sup> ISA 315.35

düzenli ve etkin bir şekilde yürütülmesinin sağlanmasında yönetime yardımcı olan yönetim tarafından kabul edilmiş tüm usul, yöntemler ve örgüt planından oluşur.<sup>182</sup>

Yönetim işletmenin büyüklüğüne ve faaliyet konusuna göre dizayn edilmiş iç kontrol sistemi ile uygun muhasebe sistemini sürdürmekle yükümlüdür. Ancak denetçi muhasebe sisteminin yeterli olduğuna ve muhasebe ile ilgili tüm bilgilerin gerçekte kayıt altında olduğuna dair makul bir güvenceye ihtiyaç duyar. Oluşturulan iç kontroller normalde böyle bir güvenceyi destekler niteliktedir.<sup>183</sup>

Bu Uluslararası Denetim Standardı'nda iç kontrol yapısı aşağıdaki bileşenlerden oluşmaktadır:

- a) Kontrol çevresi
- b) Müşteri risk değerlendirme süreci
- c) Finansal raporlama ve iletişim ile ilgili iş sürecini de içerecek şekilde bilgi sistemi
- d) Kontrol aktiviteleri
- e) Kontrollerin gözetimi<sup>184</sup>

### **3.2.2.1.3.6. Denetimle İlgili Kontroller**

İşletmenin hedefleri ile bu hedeflere ulaşmada makul bir güvence sağlayan kontrol sistemi arasında direkt bir ilişki vardır. İşletmenin hedefleri ve bunların kontrolü, finansal

---

<sup>182</sup> Zorluoğlu Ömer Faruk, "İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Muhasebe Denetiminin Yeri" (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) İstanbul, 2003 s.78-79

<sup>183</sup> The Consultative Group to Assist the Poorest, a.g.m. s.16

<sup>184</sup> ISA 315.43



raporlama, faaliyetler ve mevzuata uygunluğu ile ilgili olmakla birlikte, bu hedef ve kontrollerin tamamı bağımsız denetçinin risk değerlemesi ile ilgili olmayabilir.<sup>185</sup>

Genellikle, denetimle ilgili yapılan kontroller müşteri işletmenin finansal raporlama standartlarına ve gerçeğe uygun ve doğru bilgi sağlayacak şekilde hazırlanması ve finansal tablolarda önemli hatalara yol açabilecek risklerin yönetimi ile ilgili müşteri işletmenin hedefinin değerlendirilmesine yöneliktir. Kontrolün tek başına veya diğer kontrollerle birlikte finansal tablolardaki önemli hata riskini ortaya çıkarmak ve değerlenen risklerle ilgili ilave denetim prosedürleri uygulamak açısından etkili olup olmadığını belirlemek denetçinin profesyonel yargısına bırakılmıştır. Denetçi profesyonel yargısını kullanırken aşağıdaki hususları dikkate alır:

- \* Önemlilik kavramı ile ilgili denetçinin profesyonel yargısı
- \* İşletmenin büyüklüğu
- \* Organizasyon ve ortaklık yapısını içerecek şekilde işletme faaliyetlerinin yapısı
- \* İşletme faaliyetlerinin çeşitliliği ve karmaşıklığı
- \* İşletmenin uymak zorunda olduğu yasal ve hukuki düzenlemeler
- \* İşletmenin dışarıdan aldığı hizmetler dahil olmak üzere iç kontrol sisteminin yapısı ve karmaşıklığı<sup>186</sup>

---

<sup>185</sup> ISA 315.47

<sup>186</sup> ISA 315.48

#### **3.2.2.1.4.İç Kontrol Sisteminin Tanınması**

Yönetim şirketin iç kontrol sisteminin oluşturulup sürdürülmesinden sorumludur ve dolayısıyla finansal tabloların belirli standartlara uygun şekilde hazırlanmasından sorumludur. Yönetim şirketin iç kontrollerini geliştirilmesiyle finansal tabloların doğru bir şekilde sunulduğuna ilişkin makul bir güvence vermiş olur.<sup>187</sup>

İç kontrol sisteminin anlaşılması; dizayn edilen kontrollerin değerlendirilmesini ve bu kontrollerin uygulanıp uygulanmadığına karar verilmesini içerir. Kontrollerin dizaynını değerlendirirken kontrollerin tek başına veya diğer kontrollerle birlikte önemli hataları ortaya çıkarmada ve önlemede etkili olup olmadığına bakılır. Kontrollerin uygulanması var olan kontrollerin işletme tarafından uygulanması anlamına gelir. Denetçi kontrollerin uygulanıp uygulanmadığına karar verirken kontrollerin dizaynını inceler. Uygun şekilde dizayn edilmemiş kontroller işletmenin iç kontrol sisteminde önemli zayıflıklara yol açabilir ve böyle bir durumda denetçi yönetimle uygun bir şekilde konuşmalıdır.<sup>188</sup>

#### **3.2.2.1.5.Denetçinin Risk Değerlemesi ile İlgili Bilişim Sistemine Dayanan veya Dayanmayan İç Kontrol Sistemi Unsurlarının Özellikleri**

Bilgisayar kullanımı ile birlikte muhasebede yapısal değişiklikler meydana gelmiştir. Yeni teknolojik kavramlar ve araçlar muhasebe biliminin ayrılmaz parçası haline gelmiştir. Muhasebedeki bu değişim kaçınılmaz olarak denetimi de etkilemiştir. Bu durum, muhasebe denetiminde yeni yaklaşımların ve yeni tekniklerin ortaya çıkmasına neden olmuştur.<sup>189</sup>

---

<sup>187</sup> Arens a.g.e. s.288

<sup>188</sup> ISA 315.54

<sup>189</sup> Hasan Türedi, Ergin Dinç “Bilgisayarlı Muhasebe Denetiminde Denetim” **E-Yaklaşım Dergisi**, Şubat 1997 makale no: 986 <http://yaklasim.com/mevzuat/makaleler/199702986.htm> (Erişim: 20 Mart 2006)

Birçok şirket finansal raporlamada ve faaliyet amacı ile IT sistemlerini kullanır. Ancak, IT sisteminden geniş şekilde faydalanılsa da sistemde manuel yapılan işlemler olacaktır. Manuel ve otomatik unsurlar arasındaki denge değişmektedir. Bazı durumlarda özellikle küçük ve karmaşık yapıya sahip olmayan işletmelerde sistemler öncelikli olarak manuel olabilir. Sonuç olarak bir kuruluşun iç kontrol sistemi otomatik ve manuel unsurları bir arada içermekte ve bunların özellikleri denetçinin risk tanımlaması ve buna bağlı denetim prosedürlerine göre değişmektedir.<sup>190</sup>

#### **3.2.2.1.6. İç Kontrol Sisteminin Sınırlaması**

İç kontrol sistemi ne kadar iyi dizayn edilmiş ve uygulanmış olursa olsun işletmenin finansal hedeflerine ulaşmasında sadece makul (kabul edilebilir) bir güvence sağlar. İşletme hedeflerine ulaşılması iç kontrol sistemindeki doğal sınırlamalardan etkilenir. İç kontrol sisteminin başarısı, bu süreçte karar verme aşamasındaki kişisel yargıların hatalı olabilmesi ya da bu hatalardan dolayı bir takım aksamaların ortaya çıkması gibi iç kontrol sistemindeki doğal sınırlamalardan etkilenir. Örneğin müşterinin bilgi işlem personeli satış işlemleri ile ilgili sisteme yapılan giriş sürecini bilmezse yeni bir ürün grubuna ilişkin satış sürecindeki değişiklikleri yanlış dizayn edebilir. Diğer taraftan bu değişiklikler doğru dizayn edilip dizaynı program diline çeviren personel tarafından yanlış anlaşılabilir. Hatalar ayrıca IT tarafından üretilen bilginin kullanımında da meydana gelebilir. Örneğin otomatik kontroller belirli bir tutarın üzerindeki işlemlerin yönetim tarafından gözden geçirilmesini bildirmek için tasarlanmışken, yöneticiler bu raporların amaçlarını anlamayabilir ve dolayısıyla gözden geçirme sırasında ya da olağanüstü durumların incelenmesinde sistem başarısız olabilir<sup>191</sup>

---

<sup>190</sup> ISA 315.57

<sup>191</sup> ISA 315.64

### 3.2.2.1.7. Kontrol Çevresi

Kontrol çevresi, yönetimin iç kontrol sistemi ve önemi hakkındaki genel düşünce tarzı ve davranış biçimini içerir. Bu standarda göre denetçi kontrol çevresi ile ilgili bilgi edinmelidir.

Yönetim yapısı, yönetimin anlayışı ve işletmenin faaliyet türü, işletmenin organizasyonel yapısı ve yetki ve sorumluluklarla ilgili kuralların belirlenmesinde uyguladığı yöntemler, iç kontrolü de içerecek şekilde yönetimin kontrol sistemi, personel politika ve prosedürleri işletmenin kontrol çevresini etkiler.<sup>192</sup>

Denetçi işletmenin iç kontrol yapısının dizaynını değerlendirirken, aşağıdaki faktörleri ve bu faktörlerin sürece nasıl dahil olduklarını inceler:

a) Dürüstlük ve Etik Değerlerin Benimsetilmesi İle İlgili Yapılan İletişim ve Zorunluluklar-Kontrollerin dizayn, yönetim ve uygulanması ile ilgili etkinliği etkileyen temel unsurlar

b) Yetkilere Bağlılık-Yönetimin belirli işlerle ilgili olması sahip olunması gereken yetenekler ve bu yeteneklerin nasıl bilgiye dönüştürüleceği hakkındaki düşüncesi

c) Yönetimden bağımsızlık, mesleki yeterlilik ve tecrübe, işletme faaliyetlerine katılım ve faaliyetlerin gözetimi, işletme faaliyetleri ile ilgili kendilerine ulaşan bilgi, önemli sorunların işletme yönetimine iletilerek takip edilmesi ve işletme içi ve dışı denetçilerle iletişimi gibi işletmenin faaliyet ve işlemlerine yönetimden sorumlu kişilerin katılımı

d) Yönetimin Psikolojisi ve Faaliyet Tarzı-İş riskinin yönetimine ve finansal raporlama, bilgi süreci, muhasebe fonksiyonu ve personele karşı yönetimin tutumu

---

<sup>192</sup> Rick S.Hayes , Arnold Schilder, Roger Dassen and Philip Wallage,a.g.e. s.15,19

e) Organizasyonel Yapı-Müşteri işletmenin hedeflerini planlama, yürütme, kontrol etme ve gözlemlenmesi ile ilgili hedeflerine ulaşmasında uyguladığı aktivitelerin genel yapısı

f) Yetki ve Sorumluluk Dağılımı-Faaliyetlerle ilgili yetki ve sorumlulukların nasıl dağıldığı, ilişkilerin nasıl raporlandığı ve yetki hiyerarşisinin nasıl oluşturulduğu

g) İnsan Kaynakları Politika ve Uygulamaları-İşe alım, yönlendirme, eğitim, değerlendirme, danışma, ikramiye, tazminat ve iş koşullarını iyileştirici faaliyetler.<sup>193</sup>

### **3.2.2.1.8.Müşteri İşletmenin Risk Değerleme Süreci**

Denetçi, finansal raporlama hedefleri ile ilişkili iş risklerini tespit ederken ve bu risklerle ilgili ne yapması gerektiğine ve sonucunun ne olacağına karar verirken müşterinin sürecini anlaması gerekir. Burada süreç müşteri işletmenin risk değerlendirme süreci olarak tanımlanır ve yönetimin tespit ettiği riskleri nasıl yönettiğine dair temel oluşturur<sup>194</sup>.

Müşteri işletmenin risk değerlendirme sürecinin dizaynını ve işleyişini değerlendirirken denetçi, yönetimin finansal raporlama ile ilgili iş risklerini nasıl tanımladığına, bu risklerin tahmini olarak ne kadar önem taşıdığına, risklerin gerçekleşme olasılığına ve risklerin nasıl yönetildiğine dair değerlendirme yapar. Eğer müşteri işletmenin risk değerlendirme prosedürleri uygun ise denetçinin önemli hata riskini belirlemede destekleyici görev yapar.<sup>195</sup>

Riskler belirlendiği zaman denetçi, bu riskleri kabul edilebilir bir seviyeye indirmek amacı ile denetim prosedürleri dizayn eder. Denetçi risk değerlendirme sürecinde ayrıca hangi alanlarda risklerin fazla olduğuna ve hangi alanların üzerinde fazla durulması gerektiğine karar verir.<sup>196</sup>

---

<sup>193</sup> ISA 315.69

<sup>194</sup> ISA 315.76

<sup>195</sup> ISA 315.77

<sup>196</sup> John Taylor and Jo Osborne, a.g.e. s.46

### **3.2.2.1.9.Finansal Raporlama ve İletişim İle İlgili İş Sürecini de İçerecek Şekilde Bilgi Sistemi**

Müşteri işletmenin iç kontrol sisteminin ve muhasebe sürecinin anlaşılmasında müşteri işletmenin bilgisayar işletim sistemlerine olan bağıllılığının değerlendirilmesi gereklidir.<sup>197</sup>

Finansal raporlama amaçlarına ilişkin bilgi sistemi; işletmenin varlık, yükümlülük ve öz sermayesinin doğruluğunu sağlamak ve sürdürmek üzere finansal raporlama amaçları ile ilişkili işlemlerin izlenmesi, kaydedilmesi, sınıflandırılması ve raporlanmasına ilişkin muhasebe sistemini kapsar.

Esas olarak, müşterinin muhasebe sisteminde bilgisayar kullanması ile denetçinin denetim sürecinde bilgisayar kullanmasındaki amaçlar farklı değildir. Fakat kullandıkları yöntemler farklı olabilir. Muhasebe uygulamalarının bilgisayarlı hale getirilmesi, iç kontrol yapısının belirli amaçlarını değiştirmez, ancak bu amaçlara ulaşmak için uygulanan kontrol politika ve prosedürlerini değiştirebilir.<sup>198</sup>

Denetçi finansal raporlama ve iletişim ile ilgili iş sürecini de içerecek şekilde bilgi sistemi hakkında aşağıdaki hususları içerecek şekilde bilgi edinmelidir:

a) Finansal tablolar üzerinde önemli etkisi olan müşteri işletmenin faaliyetlerine ilişkin işlem sınıfları

b) Bu işlem sınıflarının bilgi teknolojileri kullanılarak veya manuel olarak izlenmesi, kaydedilmesi, işleyiş süreci ve raporlanmasına ilişkin prosedürler

---

<sup>197</sup> Rick S.Hayes , Arnold Schilder, Roger Dassen and Philip Wallage, a.g.e. s.16

<sup>198</sup> Bilgin, Şaban “Bilgisayar Ortamında Bağımsız Denetim ve Bir Araştırma” MÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul 2003 s.73

c) Finansal tablolar üzerinde önemli etkisi olan hesapların temelini oluşturan faaliyet ve işlemlerin izlenmesi, kaydedilmesi, işleyiş süreci ve raporlanmasına ilişkin elektronik veya manuel bilgi sistemlerinde yer alan muhasebe kayıtları

d) Finansal tablolar üzerinde önemli etkisi olan işlem sınıfları dışındaki durum ve olayların bilgi sisteminde nasıl ele alındığı

g)Önemli muhasebe tahmin ve açıklamalarını da içeren finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan finansal raporlama süreci<sup>199</sup>

### 3.2.2.1.10.Kontrol Aktiviteleri

Kontrol aktiviteleri, işletmenin amaçlarına ulaşabilmek için yürütülen faaliyetlerde, güvenilirliği sağlayabilmek için yönetim tarafından oluşturulan çeşitli politika ve prosedürlerdir.<sup>200</sup>Önemli kontrol aktiviteleri aşağıdakileri içerir:

**-Yetkilendirme:** Uygun yetkilendirme belirli iş sınıflarına ilişkin personelin yetki derecelerinin belirlenmesini içerir. Kontrol prosedürlerinin yetkilendirilmesi çeşitli şekillerde olur. Örneğin bilgisayarların kullanımında ve veri tabanlarına ulaşmada şifre konulması gibi

**-Fiziksel kontroller:** Sadece yetkili olan kişilerin işletme varlıklarına erişimi ile ilgili kontrolleri kapsar. Fiziksel kontroller daha çok işletme varlıklarının hırsızlığa karşı korunmasında alınan önlemlerdir

**-Görevlerin ayrılığı:** Örneğin varlıkların korunması ve kayıt altına alınması aynı personel tarafından yapılmamalıdır<sup>201</sup>

---

<sup>199</sup> ISA 315.82

<sup>200</sup> Bozkurt, a.g.e. s.126

<sup>201</sup> W.Steve Albrecht,Gerald W.Wernz,Timothy L.Williams “ **Fraud Bringing Light to the Dark Side of Business**,1995:United States of America by McGraw-Hill Companies s:31,32,33,34,35

**-Performans kontrolleri:** Performans değerlendirmelerine ilişkin oluşturulan kontrol aktivitelerini içerir.

**-Bilgi işlem süreçleri:** Bilgi işlem teknolojileri yardımı ile edinilen bilgilerin ve oluşturulan sistemlerin doğruluğunu test etmeye yönelik oluşturulan kontrolleri içerir.

Kontrollerin gözetimi, kontrollerin uygulama ve dizaynının değerlendirilmesini ve koşullardaki değişimlere karşı düzeltici önlemlerin alınmasını da içeren iç kontrol etkinliğinin değerlendirilme sürecidir. Yönetim faaliyetlerle ilgili kontrollerin gözetimini sürekli olarak, aralıklarla ya da ikisinin bileşimi şeklinde yapar. Sürekli gözlemlenen aktiviteler genellikle düzenli yönetim ve gözetim gerektiren tekrar eden aktivitelerdir.<sup>202</sup>

### **3.2.2.2.önemli Hata Riskinin Değerlendirilmesi**

Denetçi finansal tablo seviyesindeki ve işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalar için iddia seviyesindeki önemli hata riskini tespit edip değerlemelidir.

Bu amaçla denetçi;

\* İşletmeyi, faaliyetlerini ve çevresi ile olan ilişkilerini anlayarak ve finansal tablolardaki işlem sınıfları hesap bakiyelerini ve açıklamaları analiz ederek bunlarla ilişkili riskleri tespit eder

\* Belirlenen riskleri, iddia seviyesindeki hatalarla ilişkilendirir

\* Risklerin finansal tablolarda önemli hatalara yol açabilecek büyüklükte olup olmadığını değerlendirir

\* Risklerin finansal tablolarda önemli hata oluşturma olasılığını değerlendirir<sup>203</sup>

Risk değerleme prosedürleri uygulanacak ilave denetim prosedrlерinin içerik zaman ve kapsamına karar vermek amaçıyla uygulanır. İşlem sınıfları muhasebe hesapları ve açıklamalarla

---

<sup>202</sup> ISA 315.97

<sup>203</sup> ISA 315.100



ilgili tanımlanmış risklerin olup olmadığına ve bu risklerin hangi yönetim iddiaları ile ilgili olduğu ve finansal tabloların bütününe etkileyip etkilemediği ile ilgili bir araştırma yapılır.

### **3.2.2.2.1. Denetimde Özel Dikkat Gerektiren Önemli Riskler**

Önemli risklerin belirlenmesi denetçinin profesyonel yargısını gerektirir. Örneğin sistematik bir süreç sonunda oluşan rutin ve kompleks olmayan işlemler önemli hata bulunma riski düşük olduğu için daha düşük doğal riske sahiptir. Riskin doğasını düşünürken ise birçok faktörü göz önünde bulundururuz: Örneğin riskin hile riski olup olmadığı konusu önemlidir. Riskin hile riski olduğu tespit edilirse bu risk önemli risk olarak kabul edilir ve ilgili denetim programında ayrıca incelenir. Ayrıca riskin son dönemlerde gerçekleşen ekonomik muhasebe ve diğer konulardaki değişiklikler sonucunda mı meydana geldiği, işlemlerin karmaşıklığından dolayı mı oluştuğu, risk ilişkili kuruluşlarla yapılan işlemlerden mi kaynaklandığı veya yapılan değerlendirmelerdeki belirsizliklerden mi kaynaklandığı konuları önemlidir.

Önemli riskler genellikle aşağıdaki durumlar sonucunda meydana gelen rutin olmayan önemli işlemler sonucunda oluşur:

\*Bilgilerin toplanması ve işlenmesi sürecinin manuel olarak yapılması

\*Kompleks hesaplamalar ve muhasebe prensiplerinin olması

\*Rutin olmayan işlemlerin içeriğinden dolayı riskler üzerinde etkili kontrollerin uygulanmasının zor olması

Önemli risklerle ilişkili olarak müşterinin kontrollerinin anlaşılması etkili bir denetim yaklaşımı geliştirmesinde gerekli bilgiyi sağlar.

### **3.2.2.2.2.Maddilik Prosedürlerinin Tek Başına Etkili Denetim Kanıtı Sağlamama**

#### **Riski**

Denetçinin risk değerlemesinde müşteri kontrollerinin dizayn edilip değerlendirilmesi ile ilgili denetim kanıtı elde ederken maddilik prosedürleri ile elde edeceği kanıtın önemli hata riskini kabul edilebilir düzeye düşürememe riskidir.

### **3.2.2.2.3.Risk Değerlemesinin Gözden Geçirilmesi**

Denetçi denetim süreci boyunca elde ettiği ilave kanıtlara dayanarak iddia seviyesindeki önemli hata riski seviyesini değiştirebilir. Özellikle risk değerlemesi yönetim tarafından uygulanan kontrollerin finansal tablolarındaki iddia düzeyindeki riskleri önlemede, ortaya çıkartmada ve düzeltmede ne kadar etkili olduğu konusunda beklentisine dayalı olarak yapılır. Denetçi, denetim kanıtı elde etmek amacı ile işletmenin faaliyetlerinin etkinliğine ilişkin kontrol testleri yaparken, denetçi denetim süresince belirli zamanlarda kontrollerin etkin olup olmadığına ilişkin kanıt toplamalıdır. Benzer şekilde maddilik prosedürleri uygularken denetçi tutarsal olabilecek hataları ortaya çıkarmak amacı ile kanıt toplamalıdır. Denetçinin belirlediği risk seviyesi ile yaptığı testlerin sonucunda elde ettiği denetim kanıtının sonucu birbiri ile çelişirse denetçi risk denetim prosedürlerini revize etmelidir.

### **3.2.2.3.Yönetimden Sorumlu Kişilerle Görüşme ve Belgelendirme**

Yönetimden Sorumlu Kişilerle Görüşme ve Belgelendirme bu standartta aşağıdaki gibi incelenmiştir.

#### **3.2.2.3.1.İşletme Yönetimi ve Sorumlu Kişilerle Görüşme**

Denetçi, denetim sırasında müşteri işletmenin iç kontrollerinin dizaynı ve uygulanması ile ilgili dikkatini çeken zayıflıkları işletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişilere iletmelidir.

### **3.2.2.3.2.Belgelendirme**

Bu standarda göre denetçi,

\* Müşteri işletmenin finansal tablolarında hata veya hileden kaynaklanan önemli hata riskine karşın denetim ekibi içinde yapılan tartışmaları ve konuda alınan önemli kararları,

\* Müşteri işletme, çevresi ve iç kontrol yapısı hakkında finansal tablolardaki önemli hata riskini değerlemek amacı ile edinilen bilgi ve yapılan risk değerlemelerini,

\*Finansal tablo seviyesinde ve iddia seviyesinde yapılan risk değerlemelerini belgelendirmelidir.<sup>204</sup>

### **3.2.2.4.Yürürlük Tarihi**

Bu standart 15 Aralık 2004 ve sonraki dönemlere ait finansal tabloların denetiminde geçerlidir.

### **3.2.2.5.ISA 315-Türkiye Uygulaması**

ISA 315’de iç kontrolleri de kapsayacak şekilde müşteri ve çevresinin anlaşılıp önemli hata riskinin belirlenmesine yönelik ilkeler yer almaktadır. Bu kapsamda Türkiye uygulamalarını incelersek özellikle 1930-40’lı yıllardan sonra işletmelerin büyüme eğilimleri göstermeleri ve işlemlerinin giderek karmaşıklaşması yönetimin faaliyetlerini doğrudan kontrol olanağını azaltmıştır. Bu sakıncayı ortadan kaldırabilmek amacıyla işletmeler bünyelerinde iç kontrol sistemleri kurmaya başlamışlardır.

Muhasebe iç kontrol sistemlerinde amaç, işletme varlıklarını korumak, kayıpları önlemek ve muhasebe verilerinin doğruluğunu, güvenilirliğini sağlamaktır.<sup>205</sup>

Sermaye Piyasası Kurulunun Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ’in (Seri X, No:16) 25. maddesinde planlama yapmadan önce işletmenin organizasyonu, iç

---

<sup>204</sup> ISA 315.122

<sup>205</sup> Bozkurt, Nejat “Mali Tabloların Bağımsız Denetimi Açısından Denetçi ve İç Denetçi İlişkisi” a.g.m.

kontrol sistemi, çalışma tarzı, üretim süreci ve iş akışı ile işletmenin içinde bulunduğu sektör ve diğer hususlarda gerekli araştırmaların yapılmış olması gerektiği açıklanmıştır. Aynı tebliğin 28. maddesinde ise iç kontrol sistemi şu şekilde tanımlanmaktadır: “*Yönetim politikalarına uymak da dahil olmak üzere işlerin düzenli ve etkin yürütülmesi, varlıkların korunması, hata, hile ve usulsüzlüklerin önlenmesi ve belirlenmesi, muhasebe kayıtlarının doğru ve eksiksiz olması ve mali bilgilerin güvenilir olarak zamanında derlenmesi amacıyla işlemede uygulanan organizasyon planı ile bunlara ilişkin tüm yöntemleri kapsar.*”<sup>206</sup>Yine aynı maddede denetçinin, uygulayacağı denetim tekniklerinin türünü, uygulama zamanını ve kapsamını belirlemek amacıyla, müşterinin iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işleyip işlemediğini değerlendirmek zorunda olduğu belirtilmiştir. Ayrıca ISA 315de belirtilen kontrollerin gözetimi ile paralel olarak X/16 no.lu tebliğin 27 maddesinde Sorumlu Ortak Baş Denetçinin denetim çalışmalarının yeterli ve etkin bir şekilde gözetim ve koordinasyonundan sorumlu olduğu belirtilmiştir.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları hakkındaki tebliğ taslağını incelediğimizde ise tebliğ taslağının onuncu kısmında “işletmeyi, faaliyet koşullarını ve çevresi ile olan ilişkilerini iç kontrol sistemini de dikkate alarak kavramak” başlığı altında ISA 315 ile paralel açıklamalara yer verilmiştir. Bu taslakta işletmenin amaç ve stratejileri ile bunlara ilişkin faaliyet riskleri, işletmenin finansal performansının gözden geçirilmesine ilişkin hususlar, iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi, iç kontrol sistemi üzerindeki kısıtlamalar, önemli hata riskinin değerlendirilmesi ve işletme yönetimi ile yapılan görüşmelerin belgelendirilmesi aşamalarını ISA 315 ile paralel olarak açıklamaktadır.

3568 sayılı Kanun’da ise bu konuya ilişkin yeterli açıklamaya yer verilmemiştir. Sadece SM, SMMM ve YMM’lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’ in 52. maddesinde sayılan denetim öncesinde saptanacak hususlar safhasında “iç kontrol organizasyonun” durumu şeklinde bir madde yer almaktadır.<sup>207</sup> Bu maddede denetim öncesinde işletme ve çevresi hakkında bilgi edinmek amacı ile saptanacak hususlar açıklanmıştır ve bu maddede yer alan bilgilerin ışığında denetçinin denetim ücretini, kapsamını ve planlamasını nasıl yapacağına karar

---

<sup>206</sup> SPK Seri: X No:16 m 20

<sup>207</sup> Koçak,Aysun a.g.m.

vereceği belirtilmiştir. Bu madde dışında 3568 sayılı kanun çerçevesinde iç kontrol yapısının anlaşılması ve risklerin değerlendirilmesine ilişkin bir açıklamaya yer verilmemiştir.

Türk Ticaret Kanunu yasa tasarısında ise müşteri ve çevresinin anlaşılması ve önemli hata riskinin belirlenmesi ile ilgili bir açıklama yapılmamıştır. Ayrıca iç kontrol sisteminden bahsedilmemektedir. Modern denetimin unsurlarından birinin de iç kontrol sistemlerinin varlığı ve/veya etkinliğinin incelenmesi olduğundan hareketle, bu önemli standardın tasarı metnine eklenmesi gerekmektedir.<sup>208</sup>

### **3.2.3.ISA 320-Denetimde Önemlilik**

Bu Uluslararası Denetim Standardının (ISA) amacı, önemlilik kavramı ve denetim riski ile olan ilişkisi hakkında standartlar belirlemek ve denetçiye yol göstermektir.<sup>209</sup>

“Önemlilik” Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesinin “Mali Tabloların Sunumu ve Hazırlanması” nda aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır:

“Bir bilginin eksikliği veya yanlış ifade edilmesi, bu bilgileri kullananların mali tablolara dayalı olarak aldıkları kararları etkileyebiliyorsa bu bilgiler önemli bilgilerdir”<sup>210</sup>

Denetçi planlama aşamasında başlangıç önemlilik değerlemesi yapar. Bu değerlemeden sonra herhangi bir değişikliğin olup olmadığını ölçmek amacıyla önemliliğin denetim boyunca sürekli gözden geçirilmesi gerekir.

---

<sup>208</sup> Aksoy, Tamer a.g.m s.123

<sup>209</sup> ISA 320.1

<sup>210</sup> ISA 320.3

Denetçi, önemliliği tüm mali tablolar üzerinde ve her bir hesap bakiyesi, işlem sınıfı ve dipnotlar ile ilişkili olarak dikkate alır. Önemlilik yasal kural ve zorunluluklardan ve hesap bakiyesi, işlem sınıfları ve dipnotların birbirleri ile olan ilişkilerinden etkilenir. Bu da finansal tablolar üzerinde farklı önemlilik seviyelerinin oluşmasını sağlar.<sup>211</sup>

Önemlilik seviyesinin belirlenmesi denetçiye toplayacağı kanıt sayısını ve içeriğini belirlemede yardımcı olur.

### **3.2.3.2.Önemlilik ile Denetim Riski Arasındaki İlişki**

Mali tablolarda yer alan hesapların önem düzeyleri farklı olduğundan denetçi her hesap için farklı risk düzeyleri oluşturmak zorundadır. Döngüde yer alan hesaplar için oluşturulan farklı risk düzeyleri, topluca genel denetim riskini ortaya koymaktadır.<sup>212</sup>

Önemlilik ile denetim risk düzeyi arasında ters bir ilişki bulunmaktadır. Yüksek önemlilik seviyesi, düşük denetim riski demektir. Denetçi, denetim yöntem ve tekniklerinin kapsamını, zamanlamasını ve şeklini belirlerken bu söz konusu ilişkiyi dikkate alır. Örneğin belirli denetim prosedürlerinin planlanmasından sonra eğer denetçi kabul edilebilir önemlilik seviyesini düşük olarak değerlerse bu durum denetim riskini artırır.<sup>213</sup>

### **3.2.3.3.Yanlış Beyanların Etkilerinin Değerlendirilmesi**

Denetçinin sorumluluğu mali tabloların önemli derecede yanlış olup olmadığını ortaya çıkarmaktır. Eğer denetçi mali tablolarda önemli bir yanlışlık olduğu sonucuna varırsa bu durumda müşteriyi bu yanlışlığı düzeltmesi konusunda uyarır.<sup>214</sup>

---

<sup>211</sup> ISA 320.7

<sup>212</sup> Bozkurt, a.g.e.s.106

<sup>213</sup> ISA 320.10

<sup>214</sup> Arens a.g.e. s.250

Düzeltilmemiş yanlış beyanlar önemlilik seviyesine yaklaştıkça denetçi riski azaltmak için ek denetim yöntem ve tekniklerine başvurmalı veya tanımlanmış yanlış beyanlar için yönetimden mali tablolar üzerinde düzeltme yapılmasını istemelidir.<sup>215</sup>

Eğer müşteri mali tablolardaki bu yanlışlığı düzeltmeyi reddederse denetçi yanlışlığın önem derecesine göre şartlı veya olumsuz görüş bildirmelidir. Neyin önemli olduğunun belirlenmesi denetçinin mesleki yargısına dayanmaktadır.<sup>216</sup>

### **3.2.3.4.Yürürlük Tarihi**

Bu standart 15 Aralık 2004 ve sonraki dönemlere ait finansal tabloların denetiminde geçerlidir.

### **3.2.3.5.Türkiye Uygulaması**

Önemlilik kavramı, finansal tabloların hazırlanmasında ve denetiminde büyük rol oynamaktadır. Önemlilik denetçi tarafından kabul edilebilir hata seviyesinin tespitinde bir karşılaştırma ölçütü olarak kullanılmakta ve denetim riski ile beraber değerlendirildiğinde denetimin kapsamını ve yönünü belirlemektedir.<sup>217</sup> ISA 320 de önemlilik kavramı ve önemlilik kavramının denetim riski ile olan ilişkisi incelenmiştir. Bu standartla ilgili Türkiye uygulamalarını incelediğimizde SPK X/16 no.lu tebliğine baktığımızda önemlilik kavramı ve denetim riski ile olan ilişkisine ISA 320'deki gibi kapsamlı olarak değinilmemekle birlikte bu tebliğin 25. maddesinde bağımsız denetimin planlaması başlığı altında denetçinin yapacağı denetimin planlanması aşamasında iç kontrol yapısı ile ilgili denetim riski ve önemlilik sınırını belirlemesi gerektiği söylenmiştir. X/16 no.lu tebliğdeki bu eksiklik henüz üzerinde çalışılmakta olan Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları hakkındaki tebliğ taslakta giderilmiş ve

---

<sup>215</sup> ISA 320.16

<sup>216</sup> Arens a.g.e. s.250

<sup>217</sup> Dinç Berna, "Mali Denetimde Önemlilik Kavramı" **Sayıştay Dergisi**, Temmuz-Aralık 2003, Sayı 50-51  
<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/dergi/dergi2.asp?id=374> (15 Mart 2006)

tebliğ taslağının on birinci kısmında denetimde önemlilik başlığı altında incelenmiştir. Bu taslakta önemlilik kavramına ve denetim riski ile olan ilişkisine ISA 320 ile paralel şekilde değinilmiştir.

Türk Ticaret Kanunu Taslağına ve 3568 sayılı kanununda ise önemlilik kavramına ve denetim riski ile olan ilişkisine değinilmemiştir.

### **3.2.4. ISA 330-Risk Değerlemesinde Kullanılan Denetim Prosedürleri**

Bu Uluslararası Standardı'nın (ISA) amacı finansal tablo seviyesindeki risklerin belirlenmesinde ve bu risklere karşı ilave denetim prosedürlerinin oluşturulmasında denetçiye yol göstermektir.<sup>218</sup>

Denetim riskini kabul edilebilir bir düzeye düşürmek amacı ile denetçi, finansal tablo düzeyindeki tüm riski değerlendirip bu risklere karşı ilave denetim prosedürleri uygulamalıdır. Uygulanacak olan bu ilave denetim prosedürlerinin içerik, zamanlama ve kapsamı denetçinin kendi profesyonel yargısı ile belirlenir.<sup>219</sup>

#### **3.2.4.1. İddia Seviyesindeki Önemli Hata Riskine Karşı Uygulanan Denetim Prosedürleri**

Denetçi, finansal tablo seviyesindeki önemli hata riskine karşı uygulayacağı denetim prosedürlerinin içerik, zamanlama ve kapsamını belirlemelidir. Burada denetçinin amacı değerlendirilen riske uygun olarak ilave denetim prosedürlerinin içerik, zamanlama ve kapsamını belirlemektir. İlave denetim prosedürlerinin belirlenmesinde denetçi aşağıdakilere dikkat etmelidir:

- \* Riskin önemliliği,
- \* Önemli hata riskinin oluşma olasılığı,

---

<sup>218</sup> Namasiku Liandu, a.g.m.

<sup>219</sup> ISA 330.03



\* İşlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamaların özellikleri,

\* Müşteri işletmenin uyguladığı belirli kontrollerin içeriği (özellikle manuel ya da otomatik olduğunun tespiti),

\* Denetçinin işletme kontrollerinin önemli hataları tespit etme, önleme ve düzeltmesinde etkin olduğunu tespit etmek amacı ile kanıt elde edip etmediği ve

\*Uygulanan denetim prosedürlerinin içeriği, risk değerlemesinde en önemli unsurlardır.<sup>220</sup>

### **3.2.4.2.Denetim Prosedürlerinin İçerik, Zamanlama ve Kapsamına Karar Verilmesi**

Denetçi denetim prosedürlerinin içerik ve zamanlamasına karar vermelidir:

#### **3.2.4.2.1.Denetim Prosedürlerinin İçeriği**

İlave denetim prosedürlerinin içeriği bu prosedürlerin amacına (kontrollerin testi ya da maddilik testi) ve türüne uygun olarak inceleme, gözlem, soruşturma, teyit etme, yeniden hesaplama, yeniden yapma ve analitik prosedürlerden oluşur. Belirli denetim prosedürleri bazı yönetim iddiaları için diğer prosedürlere göre daha uygun olabilir.<sup>221</sup>

Denetçinin uygulanacak denetim prosedürleri seçimi, yaptığı risk değerlemesine dayanır. Riskin denetçi tarafından yüksek değerlendirilmesi durumunda denetçini toplayacağı kanıtların daha güvenilir ve ilgili olması gerekir. Bu da uygulanacak denetim prosedürünün ya da prosedürlerinin içeriğini etkiler.

---

<sup>220</sup> ISA 330.07

<sup>221</sup> ISA 330.10

### 3.2.4.2.2. Denetim Prosedürlerinin Zamanlaması

Bu standarda göre zamanlama denetim prosedürlerinin uygulandığı zamanı ya da denetim kanıtının elde edildiği tarih ya da dönemi ifade eder.

Denetçi kontrol testlerini ya da maddilik prosedürleri ara dönemde ya da dönem sonunda uygulamalıdır. Önemli hata riskinin yüksek olması durumunda denetçi denetim prosedürlerini dönem sonuna yakın bir tarihte uygulamalıdır. Diğer taraftan denetim prosedürlerinin dönem sonundan önce uygulanması denetçinin önemli durumları denetimin başlangıç aşamasında tespit etmesini ve bu durumu yönetimin yardımı ile ya da oluşturulan etkili denetim yaklaşımı ile dönem sonundan önce çözmesini sağlar.<sup>222</sup>

Denetim prosedürlerinin ne zaman uygulanacağına karar verirken denetçi aşağıdaki unsurları düşünmelidir:

- Kontrol çevresi
- İlgili bilginin ne zaman elde edilebilir olduğu (Örneğin elektronik dosyalar daha sonra silinebilir ya da bazı prosedürler sadece belirli zamanlarda gözlemlenebilir)
- Riskin içeriği (Örneğin şirketin gelir beklentilerini yüksek göstermek amacıyla sahte satış sözleşmelerinin oluşturulması sureti ile satışların yüksek gösterilmesi gibi bir riskin varlığında satış sözleşmelerinin dönem sonunda incelenmesi daha uygundur.)
- Denetim kanıtının ilgili olduğu dönem ya da tarih önemlidir.<sup>223</sup>

---

<sup>222</sup> ISA 330.15

<sup>223</sup> ISA 330.16

### **3.2.4.2.3.Denetim Prosedürlerinin Kapsamı**

Kapsam, kontrol faaliyetlerindeki gözlem sayısı veya örnek büyüklüğü gibi belirli denetim prosedürlerinin uygulanma miktarını ifade eder. Denetim prosedürlerinin kapsamı önemlilik değerlemesi, risk değerlemesi ve elde edilmesi gereken güvence düzeyi belirlendikten sonra denetçinin profesyonel yargısına göre belirlenir. Denetçi genellikle finansal tablolaradaki önemli hata riski arttıkça denetim prosedürlerinin kapsamını da artırır. Ancak denetim prosedürlerinin kapsamının artırılması ilgili olan riske uygun olduğu sürece etkili olur. Yani denetim prosedürlerinin içeriği üzerinde durulması gereken en önemli konudur.<sup>224</sup>

### **3.2.4.2.4.Kontrol Testleri**

Kontrol testleri, kontrol riskinin düşürülmesinde destekleyici olan ve kontrol politika ve prosedürlerinin etkinliğinin test edilmesinde kullanılan testlerdir.<sup>225</sup> Denetçi kontrol testlerini daha çok işletme faaliyetlerinin etkinliği ile ilgili kanıt toplarken yapar. Ayrıca bazı durumlarda maddilik prosedürleri tek başına denetim kanıtı elde etmede yeterli olmayabilir. Bu durumda da kontrol testlerine başvurulur.

#### **3.2.4.2.4.1.Kontrol Testlerinin İçeriği**

Denetçi, kontrol faaliyetlerinin etkinliğinden emin olmak amacı ile denetim prosedürleri uygular. Elde edilmesi planlanan güvence seviyesi yükseldikçe denetçi daha güvenilir kanıt elde etmeye çalışmalıdır. Denetçi maddilik prosedürleri kullanarak yeterli ve uygun denetim kanıtı toplayamıyor veya bu yöntem pratik olmuyorsa böyle durumlarda denetçi kontrol testi yaklaşımını benimseyerek, müşteri işletme faaliyetlerinin etkinliği hakkında daha fazla kanıt elde etmeye çalışacaktır.

---

<sup>224</sup> ISA 330.18

<sup>225</sup> Rick S.Hayes , Arnold Schilder, Roger Dassen and Philip Wallage, a.g.e.

#### **3.2.4.2.4.2.Kontrol Testlerinin Zamanlaması**

Bu standarda göre kontrol testlerinin zamanlaması denetçinin amacına ve bu kontrollerin elde edildiği zamanın kontrollerin sağladığı güvence açısından uygunluğuna bağlıdır. Denetçi kontrolleri belirli bir zamanda test ederse sadece o zaman diliminde kontrollerin etkinliği konusunda denetim kanıtı elde etmiş olur. Kontrollerin dönem boyunca uygulanması halinde ise denetçi bu dönem boyunca kontrol faaliyetlerinin etkinliğine ilişkin test yapmış olur.<sup>226</sup>

#### **3.2.4.2.4.3.Kontrol Testlerinin Kapsamı**

Denetçi, kontrollerin dönem boyunca etkili bir şekilde yapıldığına dair yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için kontrol testlerini dizayn eder. Denetçi, seçtiği kontrol testlerinin kapsamına karar verirken aşağıda belirtilen konuları göz önünde bulundurmalıdır:

- \* Dönem boyunca kontrollerin müşteri işletme tarafından uygulanma sıklığı
- \* Denetim süreci boyunca denetçinin kontrol etkinliğine olan güven süresi
- \* Kontrollerle ilgili elde edilen denetim kanıtının, finansal tablolardaki önemli hataları önleme, ortaya çıkartma ve düzeltme konusundaki yönetim iddiaları açısından güvenilirliği ve ilgisi
- \* Yönetim iddiaları ile ilgili diğer kontrollerin testlerinden elde edilen denetim kanıtının kapsamı
- \* Denetçinin risklerin değerlendirilmesi ile ilgili uygulanan kontrollerin etkinliğine olan güven derecesi
- \* Kontrollerdeki sapma beklentisi<sup>227</sup>

---

<sup>226</sup> ISA 330.35

<sup>227</sup> ISA 330.45

### **3.2.4.2.5.Maddilik Prosedürleri**

Maddilik prosedürleri iddia düzeyindeki önemli hataları tespit etmek amacı ile işlem sınıfları, muhasebe hesapları ve açıklamalarla ilgili yapılan maddilik testlerini içerir. Denetçi maddilik prosedürleri finansal tablolardaki önemli hata riskine göre planlar ve uygular.<sup>228</sup>

İddia seviyesinde yapılan kontrol riski değerlemesi maddilik prosedürlerinin dizaynında direkt etkilidir. Örneğin kontrol riskinin düşük değerlendirilmesi denetçinin maddilik prosedürlerinden elde edeceği kanıt ihtiyacını da azaltır.<sup>229</sup>

Denetçinin finansal tabloların kapanış sürecinde uyguladığı maddilik prosedürleri aşağıdakileri içermelidir;

\* Belirli muhasebe hesaplarının finansal tablolarla onaylanması

\* Finansal tabloların hazırlanma süreci boyunca yapılan muhasebe girişleri ve diğer düzeltmelerin kontrol edilmesi

Denetçinin muhasebe girişleri ve diğer düzeltmeleri inceleme sürecinin içerik ve kapsamı işletmenin finansal raporlama sürecinin içerik ve karmaşıklığına ve finansal tablolardaki önemli hata riskine bağlıdır.<sup>230</sup>

#### **3.2.4.2.5.1.Maddilik Prosedürlerin İçeriği**

Maddilik prosedürlerini finansal tablolardaki önemli hata riskini ortaya çıkarmak amacıyla denetim kanıtı elde edilirken uygulanan prosedürlerdir.<sup>231</sup>

Maddilik prosedürlerin içeriğine baktığımızda detay testleri ve analitik prosedürler olarak ikiye ayırabiliriz. Analitik prosedürlerin dizaynında denetçi analitik prosedürlerin yönetim

---

<sup>228</sup> ISA 330.48

<sup>229</sup> Rick S.Hayes , Arnold Schilder, Roger Dassen and Philip Wallage, a.g.e.

<sup>230</sup> ISA 335.50

<sup>231</sup> Rick S.Hayes , Arnold Schilder, Roger Dassen and Philip Wallage,a.g.e.

iddiaları ile uygunluğunu, kaydı yapılan tutarın hesaplanışındaki veri ya da oranların doğruluğunu, olması beklenen rakamlarla kayıtlardaki rakamlar arasındaki farkın makul olup olmadığını göz önünde bulundurur.

Detay testleri ise hesap bakiyelerinin var olma, oluşma ve değerlendirme gibi yönetim iddialarına karşı denetim kanıtı elde etmek amacı ile uygulanır.

#### **3.2.4.2.5.2.Maddilik Prosedürlerinin Zamanlaması**

Önemli hata riskinin yüksek olduğu durumlarda maddilik prosedürlerini dönem sonuna yakın bir tarihte ya da dönem sonunda uygulamak diğer zamanlarda uygulamaktan daha etkilidir. Örneğin hile riski gibi belirli risklerin olduğu durumlarda maddilik prosedürlerini dönem sonunda ya da dönem sonuna yakın bir tarihte uygulamak gerekir.

Maddilik prosedürleri ara dönemde uygulandığında ara dönem denetim tarihinden dönem sonuna kadarki süre için denetçi, maddilik prosedürleri ya da hem kontrol hem de maddilik prosedürlerini içerecek şekilde denetim prosedürleri uygulamalıdır.<sup>232</sup>

#### **3.2.4.2.5.3.Maddilik Prosedürlerinin Kapsamı**

Daha önce de belirttiğimiz gibi bu standarda göre denetim prosedürlerinin kapsamı, kontrol faaliyetlerindeki gözlem sayısı veya örnek büyüklüğü gibi belirli denetim prosedürlerinin uygulanma miktarını ifade eder. Dolayısıyla önemli hata riskinin yüksek olması durumunda denetçi maddilik prosedürlerinin kapsamını genişletmelidir.

---

<sup>232</sup> ISA 330.56

#### **3.2.4.2.6.Açıklama ve Sunumların Yeterliliği**

Denetçi, finansal tablolar kamuya açıklanırken finansal raporlama esaslarına uygun olup olmadığını belirlemek üzere denetim tekniklerini uygular.

#### **3.2.4.2.7.Toplanan Denetim Kanıtının Yeterlilik ve Uygunluğunun Değerlendirilmesi**

Denetçi, uyguladığı denetim prosedürlerine ve elde ettiği denetim kanıtlarına dayanarak, finansal tabloları etkileyebilecek iddia seviyesinde belirlemiş olduğu önemli hata riskinin kabul edilebilir bir düzeyde olup olmadığını değerlendirir.

Denetçi topladığı denetim kanıtları sonucunda bir görüş bildirirken finansal tablolarla ilgili olan tüm denetim kanıtlarını değerlendirmelidir. Denetçinin varacağı sonucu destekleyen denetim kanıtlarının yeterliliği ve uygunluğuna ise denetçi profesyonel yargısına göre karar verir.

#### **3.2.4.3.Belgelendirme**

Denetçi finansal tabloları etkileyebilecek belirlenmiş önemli hata riskini değerlendirmek üzere yapılacak olan işlemleri, ilave denetim prosedürlerinin içerik zamanlama ve kapsamını, bu prosedürlerin değerlendirilmiş risklerle olan bağlantısını ve sonuçlarını ve ilave olarak geçmiş denetimlerde elde edilen kontrollerin faaliyetler etkinliği ile ilgili denetim kanıtlarının kullanılması halinde bu kontrollerle ilgili sonuçları belgelendirmelidir. Yapılacak olan bu dökümantasyonun içeriği denetçinin profesyonel yargısına bağlıdır. ISA 230 “Belgelendirme” finansal tablolarla ilgili yapılacak olan dökümantasyonun içeriği hakkında denetçiye yol göstermektedir.

#### **3.2.4.4.Yürürlük Tarihi**

Bu standart 15 Aralık 2004 ve sonraki dönemlere ait finansal tabloların denetiminde geçerlidir.

#### **3.2.4.5. ISA 330- Türkiye Uygulaması**

Risk değerlemesinde kullanılan denetim prosedürleri ile ilgili Türkiye’de yapılan düzenlemeleri incelediğimizde SPK X/16 no.lu tebliğinde sadece bağımsız denetim kuruluşlarının, müşterileri ile bağımsız denetim sözleşmesi yapmadan önce, üstlenecekleri bağımsız denetimin kendilerine getirebileceği riski tespit etmek ve bağımsız denetimin kapsam ve planlamasını belirlemek amacıyla gerekli ön araştırmaları yapmak zorunda oldukları belirtilmiştir. Ancak risk değerlemesi amacı ile uygulanacak olan denetim prosedürlerinin içerik ve zamanlaması ile uygulanacak kontrol ve maddilik prosedürlerinin yapısına değinilmemiştir. Ancak bu eksiklik henüz üzerinde çalışılmakta olan Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkındaki Tebliğ Taslağı’nda geniş olarak açıklanmış ve ISA 330 ile paralel olarak aynı konulara yer verilmiştir.3568 sayılı kanun ve Türk Ticaret Kanunu Tasarısında ISA 330’da yer alan konulara değinilmemiştir.

#### **3.2.5.ISA 402-Dışarıdan Hizmet Alan Kuruluşlarda Hizmet Yaklaşımı**

Bu Uluslararası Denetim Standardı’nın (ISA) amacı denetçinin, dış hizmet kuruluşlarından hizmet alan müşteriler için standartlar belirlemek ve bu konuda denetçiye yol göstermektir. Bu ISA ayrıca denetçinin, dış hizmet kuruluşunun denetçisinden alınan denetim raporunun nasıl olması gerektiğini de tanımlar.<sup>233</sup>

---

<sup>233</sup> ISA 402.1



Denetçi dışarıdan alınan hizmetin müşterinin muhasebe ve iç kontrol sistemini nasıl etkilediğini göz önünde bulundurmalı, denetimi buna göre planlamalı ve ilave denetim prosedürleri geliştirmelidir.<sup>234</sup>

Denetçi, müşteri işletme ve çevresi hakkında bilgi edinirken dışarıdan hizmet veren kuruluşun şirket için önemini ve denetime etkisini belirlemelidir. Bu süreç içerisinde, denetçi aşağıdaki hususları göz önünde bulundurmalıdır:

- \* Dış hizmet kuruluşunun müşteriye sunduğu hizmetin içeriği,
- \* Müşteri ve dış hizmet kuruluşu arasındaki ilişki ve yapılan anlaşmaların şartları,
- \* Dış hizmet kuruluşunun sağladığı hizmetlerden etkilenen önemli finansal veriler,
- \* Bu verilerle ilgili doğal risk,
- \* Müşterinin muhasebe ve iç kontrol sistemi ile dış hizmet kuruluşunun yaptığı işlemler üzerinde uyguladığı iç kontroller,
- \* Hizmet veren kuruluşun olası hatalarının müşteri üzerindeki etkilerini de içeren finansal ve mesleki yeterliliği,
- \* Hizmet veren kuruluş hakkında kullanıcı el kitabında ve teknik talimatlarda belirtilenlere benzer bilgiler,
- \* Müşterinin uygulamaları ile ilgili genel ve bilgisayar sistemleri üzerindeki kontroller hakkında bilgi.<sup>235</sup>

Denetçi, dış hizmet kuruluşunun muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğini ve yeterliliğini, organizasyon yapısını ve faaliyetlerini değerlendirme konusunda, dış hizmet kuruluşunun denetçisinin, iç denetçilerinin ya da diğer denetim mercilerinin raporlarını kullanabilir. ISA 610 “Denetlenen işletmenin iç denetim çalışmasından yararlanılması” ile ilgili

---

<sup>234</sup> ISA 402.02

<sup>235</sup> ISA 402.05

standart iç denetçinin çalışmasının dış denetim açısından yeterliliğinin değerlendirilmesinde yol gösterir.<sup>236</sup>

Denetçi dış hizmet kuruluşundan alınan hizmete ve alınan hizmetin yapılan denetimle olan ilişkisine göre hizmet alınan kuruluşla ilgili bilgi edinir ve elde ettiği bilgiye göre bir risk değerlemesi yapar. Denetçi elde ettiği bilgilerin yetersiz olduğunu düşünürse hizmet alınan kuruluşla ilgili denetçilerin düzenledikleri raporlardan yararlanabilir.

### **3.2.5.1.Yürürlük Tarihi**

Bu standart 15 Aralık 2004 ve sonraki dönemlere ait finansal tabloların denetiminde geçerlidir.

### **3.2.5.2.ISA 402-Türkiye Uygulaması**

Ülkemizde genellikle muhasebe ve danışmanlık hizmetleri kurum dışından sağlanan hizmetlerdir.<sup>237</sup> Bu hizmetlerin kurum dışından sağlanmasının sebebi yapılacak işle ilgili işletme içinde personel çalıştırmanın daha fazla maliyetli olabilmesi ve işletmelerin daha çok küçük ve orta ölçekli olup yeterli alt yapıda olmamasıdır.

Bu standartla ilgili Türkiye uygulamalarını incelediğimizde dışarıdan hizmet alan kuruluşlara ilişkin SPK X/16 no.lu tebliğde herhangi bir açıklama yapılmamasına karşın bu eksiklik Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkındaki Tebliğ Taslağında giderilmiştir. Tebliğ taslağının on üçüncü kısmında “Dışarıdan Hizmet Alan İşletmelerle İlgili Denetim” başlığı altında dışarıdan hizmet sağlayan kuruluşların denetimi ile ilgili hususlara ISA 402 ile paralel olarak değinilmiştir. Türk Ticaret Kanunu Tasarısında ve 3568 sayılı kanunda ise bu standartla paralel bir açıklama yapılmamıştır.

---

<sup>236</sup> ISA 402.6

<sup>237</sup> Dinç, Yusuf a.g.t. s.158

### **3.3. Denetim Kanıtı İle İlgili Standartlar**

Denetim kanıtı ile ilgili Uluslararası Denetim Standartları aşağıdaki gibidir:

- \* **ISA 500**-Denetim Kanıtları
- \* **ISA 501**-Denetim Kanıtları-Belirli Durumlar İçin İlave Edilecek Hususlar
- \* **ISA 505**-Dış Teyitler
- \* **ISA 510**-İlk Denetim-Açılış Bakiyeleri
- \* **ISA 520**-Analitik İnceleme Prosedürleri
- \* **ISA 530**-Denetim Örneklemesi ve Diğer Test Teknikleri
- \* **ISA 540**-Muhasebe Tahminlerinin Denetimi
- \* **ISA 545**- Rayiç Değer Ölçümleri ve Açıklamalarının Denetimi
- \* **ISA 550**- İlişkili Şirketler/Taraflar
- \* **ISA 560**- Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
- \* **ISA 570**- İşletmenin Sürekliliği
- \* **ISA 580**- Yönetim Bildirimleri

### 3.3.1.ISA 500-Denetim Kanıtları

Bu Uluslararası Denetim Standardı'nın (ISA) amacı denetçinin denetim sırasında elde edileceği kanıt türleri, kanıt toplama prosedürleri, toplanan kanıtların yeterliliği ve uygunluğu ile ilgili yol göstermektir.<sup>238</sup>

Denetçi, denetim görüşüne temel oluşturacak sonuçlara ulaşmak için yeterli miktarda uygun denetim kanıtı elde etmelidir.<sup>239</sup>

“Denetim kanıtı”, denetim görüşünün temelini oluşturan sonuçlara ulaşmada, denetçi tarafından elde edilen bilgi anlamına gelir. Denetim kanıtları, denetim boyunca veya önceki dönemlerde uygulanan denetim prosedürleri sonucunda elde edilen bilgilerdir.<sup>240</sup>

Bir işletmede kontroller etkin bir şekilde dizayn edilmişse kontrol riski düşük olarak değerlendirilir ve doğal riskin de düşük olması koşuluyla önemli hataların oluşma riski düşer. Bu durumda kontrol testlerine ağırlık verilir ve az miktarda maddilik testi uygulanır. Eğer kontroller etkin dizayn edilmemişse ve doğal risk de yüksekse maddilik testlerine ağırlık verilir.

Kanıtlar yönetimin iddialarına karşılık denetim sürecinin tüm aşamalarında toplanan bilgilerdir.

\* Müşterinin kabul edilmesi aşamasında toplanan denetim kanıtı, müşteri işletme, iş kolu ve yöneticilerle ilgili toplanan bilgi olmak suretiyle müşteri şirketin kabul edilip edilmemesine karar vermede kullanılır.

\* Denetimin planlanması aşamasında toplanan kanıtlar, denetçiye denetim yaklaşımını seçimi konusunda yardımcı olur ve ayrıca iç kontrol prosedürlerinin etkinliği hakkında bilgi edinmesini sağlar.

---

<sup>238</sup> Namasiku Liandu, a.g.m.

<sup>239</sup> ISA 500.2

<sup>240</sup> ISA 500.4

\* Kontrol testlerinin uygulanması aşamasında toplanan kanıtlar müşteri işletmedeki iç kontrollerin etkin olup olmadığı konusunda karar verme sürecinde kullanılır.<sup>241</sup>

“Kontrol testleri”, muhasebe ve iç kontrol sisteminin çalışmasının etkinliği ve tasarımının uygunluğu hakkında denetim kanıtı elde etmek için uygulanan testleri ifade eder.

\* Maddi doğrulama tekniklerinin uygulanması aşamasında denetim kanıtı belirli bir hesap kaleminin var olma, bütünlük geçerlilik vs gibi yönetim iddiaları açısından doğruluğunun ispat edilmesinde kullanılır.<sup>242</sup>

\*“Maddi doğrulama teknikleri”, mali tablolarda bulunabilecek önemli hataları ortaya çıkarmak üzere denetim kanıtları elde etmek için yapılan testleri ifade eder.

\* Görüş bölümünde elde edilen denetim kanıtı, finansal tabloların bir bütün olarak yönetim iddialarına karşı ispat edilmesini sağlar.<sup>243</sup>

### **3.3.1.1.Yönetim İddiaları**

Bağımsız denetçi mali tablolarla ilgili görüşünü açıklayacağı zaman bu görüşe kaynak teşkil edecek yeterli ve uygun miktarda denetim kanıtı elde ettiğinden emin olmalıdır. Uygun denetim kanıtını ne oluşturur sorusuna cevap aradığımızda ise yönetimin iddialarını gözden geçirmemiz gerekir.

Denetçi işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklama ve sunumlarla ilgili olarak çeşitli iddialarda bulunur. Denetçi ise bu iddiaların doğruluğunu araştırır. Mali tabloların sunumu, yönetim kademesi tarafından açık ya da dolaylı olarak mali tablolara dahil edilmiş ve doğru kabul edilmiş aşağıdaki iddialardan oluşur:

---

<sup>241</sup> Avustralian Educational Research Pty Ltd “Active Based Risk Evaluation of Auditing”, 2006  
[http://www.abrema.net/abrema/in\\_dex.html](http://www.abrema.net/abrema/in_dex.html) (Erişim:15 Nisan 2006)

<sup>242</sup> [http://www.abrema.net/abrema/in\\_dex.html](http://www.abrema.net/abrema/in_dex.html), a.g.m

<sup>243</sup> [http://www.abrema.net/abrema/in\\_dex.html](http://www.abrema.net/abrema/in_dex.html), a.g.m.

### 3.3.1.1.1. İşlem Sınıfları ve Denetim Sürecinde Meydana Gelen Olaylarla İlgili

#### İddialar

İşlem sınıfları ve denetim sürecinde meydana gelen olaylarla ilgili yönetimin iddiaları aşağıdaki gibidir:

\* **Oluşma:** İşletmede kayıt altına alınan olay ve işlemler gerçekte de işletme ile ilgili olup işletme içinde meydana gelmiştir.

\* **Bütünlük:** İşletmede gerçekleşen tüm işlemler bütünü ile kaydedilmiştir.

\* **Doğruluk:** Gerçekleşen işlemlerle ilgili tutar ve bilgiler doğru kaydedilmiştir.

\* **Dönemsellik:** İşlem ve olaylar uygun dönemlere kayıt edilmiştir

\* **Sınıflandırma:** İşlem ve olaylar uygun hesaplara kayıt edilmiştir.

### 3.3.1.1.2. Dönem Sonundaki Hesap Bakiyeleri ile İlgili İddialar

Dönem sonundaki hesap bakiyeleri ile ilgili yönetimin iddiaları aşağıdaki gibidir:

\* **Var olma:** Varlık, borç ve sermaye faizleri gerçekte de vardır.

\* **Haklar ve Yükümlülükler:** Müşteri işletme varlıkları ile ilgili haklara ve işletme borçları ile ilgili yükümlülüklerle sahiptir.

\* **Bütünlük:** Kayıtlardaki varlık, borç ve sermaye faizleri bütünü ile kayıt edilmiştir.

\* **Değerleme:** Finansal tablolarda yer alan varlıklar, borçlar ve sermaye faizleri uygun bir şekilde değerlendirilerek kaydedilmiştir.

### 3.3.1.1.3.Açıklama ve Sunum ile İlgili İddialar

Finansal tablolardaki açıklama ve sunumlarla ilgili yönetimin iddiaları aşağıdaki gibidir:

\* **Oluşma, Haklar ve Yükümlülükler:** Açıklanan olay ve işlemler işletmeye ait olmalı ve işletme içinde gerçekleşmiştir.

\* **Bütünlük:** İşletme ile ilgili açıklanması gereken tüm olaylar bütünü ile açıklanmıştır.

\* **Sınıflandırma ve Anlaşılabilirlik:** Finansal bilgi uygun bir şekilde sunulup açıklanmış ve dipnotlar yeterince açıktır.

\* **Doğruluk ve Değerleme:** Finansal ve diğer bilgiler doğru bir şekilde açıklanmış ve tutarlar uygundur.<sup>244</sup>

### 3.3.1.2.Denetim Kanıtının Güvenilirliğini Etkileyen Faktörler

Denetçi, yeterli sayıda kanıt toplamanın yanı sıra, yeterli güvenilirlikte kanıt toplamak durumundadır. Kanıtların güvenilirliğini etkileyen çeşitli unsurlar vardır. Toplanacak kanıtların güvenilirliğini etkileyen unsurlar aşağıda sıralanmıştır:

\* **Kanıtın İlgili Olması:** Elde edilen kanıtın, amaçlanan denetim hedefi ile doğrudan ilgili olması gerekir. Kanıtın ilgililik derecesi arttıkça güvenilirliği de artmaktadır. Örneğin bir stok denetiminde, ticari malların sayısı ile ilgili elde edilen kanıtın malların mülkiyetinin araştırılmasında doğrudan etkisi olmayabilir.

\* **Kanıtın Kaynağı:** Dış kaynaklı denetim kanıtları, işletme içinden elde edilenlere göre daha güvenilirdir. Kısaca kaynağın üzerinde işletme etkisi azaldıkça, kanıtın güvenilirliği artmaktadır.(Örneğin 3.şahıslardan elde edilen mutabakatlar)

\* **Kanıtın Zamanlılığı:** Kanıt elde edilme zamanı, dönem sonuna veya dönem kapanışından sonraya rastlarsa, güvenilirliği de o oranda artar. Ancak dönem içinde kanıt elde

---

<sup>244</sup> ISA 500.17

etmenin, denetim maliyetine ve zamanına olumlu etkileri bulunmaktadır. İlgili muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin etkin olduğu durumlarda, işletme içinden sağlanan denetim kanıtları daha güvenilirdir.

\* **Kanıtın Objektifliği:** Genel anlamıyla objektif kanıtlar, subjektif kanıtlara göre daha güvenilirdir. Kanıtta objektiflik, elde edilen kanıttan farklı denetçilerin aynı sonuca varmaları anlamına gelir.<sup>245</sup>

Denetçi elde edilen bilginin kullanılabilirliği ile elde edilen denetim kanıtının maliyeti arasındaki ilişkiyi göz önünde bulundurmalıdır. Ancak elde etme zorunluluğu ve maliyet, gerekli bir yöntemin ihmal edilmesi anlamına gelmemelidir.

### **3.3.1.3. Denetim Kanıtı Toplama Yöntemleri**

Denetçi aşağıdaki yöntemlerden bir ya da birkaçını uygulayarak denetim kanıtı toplar:

#### **3.3.1.3.1. İnceleme**

İnceleme; kayıtların, belgelerin ve maddi duran varlıkların incelenmesinden oluşur. Kayıt ve belgelerin incelenmesi ve ilgili işlemler üzerindeki iç kontrolün etkinliği hakkında yapısı ve kaynağına bağlı olarak değişik seviyelerde güvenilirliği bulunan denetim kanıtı elde edilmesine olanak tanır. Denetçiye farklı güvenilirlik seviyeleri tanıyan belgeye dayalı denetim kanıtı aşağıda belirtilen üç ana kategoriye ayrılır:

a) 3. şahıslar tarafından oluşturulan ve saklanan, belgeye dayalı denetim kanıtı;

b) 3. şahıslar tarafından oluşturulan, işletme tarafından saklanan, belgeye dayalı denetim kanıtı,

---

<sup>245</sup> Bozkurt, a.g.e. s.57,58,59



c) İşletme tarafından oluşturulan ve saklanan, belgeye dayalı denetim kanıtı.<sup>246</sup>

### **3.3.1.3.2.Gözlem**

Gözlem tekniği, işletmede bir işlemin sürerken veya tamamlanması aşamasında, denetçi tarafından izlenmesi tekniğidir. Envanter sayımlarında çoğunlukla bu teknik kullanılır. İşletmenin envanter sayımlarına gözlemci olarak katılan denetçi hem kurallara uyulup uyulmadığını kontrol eder, hem de sayım sonuçlarını kendisi saymadan sağlıklı bir biçimde elde edebilir.<sup>247</sup>

### **3.3.1.3.3.Soruşturma ve Teyit Etme**

Soruşturma, işletme içinden ya da dışından bilgi sahibi olan kişilerden bilgi edinmeyi ifade eder. Soruşturmalar, 3. şahıslara gönderilen resmi yazılı soruşturmalardan ve işletme içerisinde bulunan kişilerle yapılan sözlü soruşturmalardan oluşur.

Teyit etme, genellikle muhasebe kayıtlarında yer alan hesap bakiyelerinin doğruluğunu onaylamak amacıyla yapılan yazılı mutabakatlardır. Genellikle alacaklı ve borçlu hesaplara ve bankalara yapılır.

### **3.3.1.3.4.Yeniden Hesaplama Tekniği**

Denetim sürecinde gerekli olan ve işletmenin yaptığı çeşitli hesaplamaların denetçiler tarafından tekrar hesaplanması işlemidir. Böylece işlemlerin matematiksel doğruluğu denetçiler tarafından teyit edilmiş olur. Örneğin reeskont hesaplamasının, kıdem tazminatının yeniden hesaplanması gibi.

---

<sup>246</sup> ISA 500.19

<sup>247</sup> Bozkurt,a.g.e. s.71

### **3.3.1.3.5.Yeniden Uygulama Tekniği**

Yeniden uygulama tekniği denetçinin manuel olarak ve ya bilgisayar sistemi ile işletmenin prosedür ve kontrollerini bağımsız olarak yeniden yapması tekniğidir. Örneğin alacakların yaşlandırılmasının denetçi tarafından tekrar yapılması gibi

### **3.3.1.3.6.Analitik Prosedürler**

ISA 520’de belirtildiği gibi analitik prosedürler çeşitli muhasebe hesapları ve bilgilerin mantıklı olup olmadıklarını değerlendirmek amacıyla kullanılan karşılaştırma ve ilişkilendirmelerdir.<sup>248</sup>

### **3.3.1.4.Yürürlük Tarihi**

Bu standart 15 Aralık 2004 ve sonraki dönemlere ait finansal tabloların denetiminde geçerlidir.

### **3.3.1.5.ISA 500-Türkiye Uygulaması**

Sermaye Piyasası Kurulunun Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ’in (Seri X, No:16) 29. maddesinde, denetçinin müşterinin mali tabloları hakkında görüşünü oluşturabilmesi için bağımsız denetim tekniklerini uygulayarak yeterli miktarda güvenilir denetim kanıtı toplaması ve bunları değerlendirmesi gerektiği belirtilmiştir. Aynı maddede kanıt miktarının yeterliliğini etkileyen hususlar belirtilmiş, yine kanıtın güvenilirliğinin tespitinde kanıtın elde edildiği kaynağın önemi vurgulanmıştır. Tebliğ’in 30. maddesinde ise

---

<sup>248</sup> Arens a.g.e. s.189

kanıt toplamanın amaçlarına yer verilmiştir.<sup>249</sup> Henüz üzerinde çalışılan Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkındaki Tebliğ Taslağında ise ISA 500 ile paralel açıklamalara taslağın on dördüncü kısmında “denetim kanıtı” başlığı altında yer verilmiştir. Bu taslakta denetim kanıtı kavramına, kanıt toplamak için uygulanan denetim tekniklerine ISA 500 ile paralel şekilde değinilmiştir. Dolayısı ile Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkındaki Tebliğ Taslağı’nın tebliğleşmesi halinde ISA 500 ile Sermaye Piyasası uygulamaları tam olarak uyumlu hale gelmiş olacaktır.

3568 sayılı kanun çerçevesinde yapılan düzenlemelere baktığımızda ise, yeminli mali müşavirlerin tasdik konusuyla ilgili olarak, yasa, yönetmelik ve tebliğlerde düzenlenen ve ayrıca kendilerinin gerekli gördüğü yeterli miktarda kanıtı toplamaları gerekmektedir. Kanıtların yeterli olduğu gibi aynı zamanda güvenilir olması gerekmektedir. “**Kanıt Toplama**” başlıklı Tasdik Yönetmeliği’nin 14. maddesi ile yeteri kadar ve güvenilir delil toplanmasına yönelik düzenleme yapılmıştır. Yeminli mali müşavirler tasdik çalışmasının yürütülmesi sırasında tasdik konusu ve kapsamı ile ilgili yeterli miktarda güvenilir kanıtlar toplamak zorundadırlar. Kanıt miktarlarının yeterli olup olmadığının belirlenmesinde, kanıtın nitelik ve nicelik açısından önemi; hatalı ve hileli olma riski, güvenilirliği gibi hususlar göz önünde bulundurulur. Kanıt toplamada amaç; tasdik konusu ve kapsamı ile sınırlı olmak kaydıyla; (a) tüm varlık, kaynak, gelir ve giderlerin gerçek olup olmadığı ve bunlara ilişkin bütün işlemlerin doğru kaydedilip, kaydedilmediği, (b) mali tablolara yansıtılması gereken bütün işlem ve hesapların bu tablolarda gerçek şekliyle yer alıp almadığı, (c) varlıklara ilişkin hakların ve borçlara ilişkin yükümlülüklerin işletmeye ait olup olmadığı, yönünden fiili durum ve belgelerin esas alınarak araştırılmasıdır. Yeminli mali müşavirlerin denetim faaliyetlerinin yürütülmesi sırasında uygulayacakları denetim teknikleri de aynı yönetmeliğin 15. maddesinde düzenlenmiştir. Yeminli mali müşavirler tasdik çalışmalarının yürütülmesinde kanıtları sayım ve envanter incelemesi, belge incelemesi, bilgi toplama, doğrulama, karşılaştırma ve puantaj gibi tekniklerle toplarlar.<sup>250</sup>

---

<sup>249</sup> Koçak, Aysun a.g.m.

<sup>250</sup> Zorbay, Gürban a.g.m.

Türk Ticaret Kanunu Taslağı'na baktığımızda ise denetim kanıtları ile ilgili herhangi bir açıklama yapılmamıştır. Denetim kanıtları, riskleri, kanıt toplama ve denetim tekniklerinin tasarıda düzenlenmesi ve/veya bunları düzenleyen referans kaynaklara gerekli atıflarda bulunulması Uluslararası Denetim Standartları ile uyumun sağlanması açısından gereklidir.

### **3.3.2.ISA 501-Denetim Kanıtları-Belirli Kalemler İçin İlave Edilecek Hususlar**

Bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA)'nın amacı aşağıda belirtilen bölümlerle ilgili elde edilecek denetim kanıtlarına ilişkin denetçiye yol göstermektir.

Bu ISA aşağıdaki bölümleri kapsamaktadır:

**Bölüm A:**Stokların fiziki sayımına katılım

**Bölüm B:**ISA 505 olarak değiştirilmiştir.

Bölüm B çıkartılmıştır.

**Bölüm C:**Dava ve iddialar ile ilgili soruşturma

**Bölüm D:**Uzun vadeli yatırımların değerlemesi ve açıklanması

**Bölüm E:**Bölgümlere göre bilgilendirme<sup>251</sup>

#### **3.3.2.1.Bölüm A:Stokların Fiziki Sayımına Katılım**

Bu standarda göre stok sisteminin güvenilirliğinden ve stokların gerçekte var olduğundan ve finansal tablolara doğru bir şekilde yansıtıldığından emin olmak amacı ile yılda en az bir kez stok sayımı yapılmalıdır ve yönetim kademesi stok sayımları ile ilgili prosedürler belirlemelidir. Denetçi stok sayımına katılacağı zaman sayıma gitmeden önce stok ve sayım ile ilgili bilgi edinmelidir. Böylece denetçi sayım sırasında sistemin etkinliği ve doğruluğu ile ilgili

---

<sup>251</sup> ISA 501.3

daha iyi bir yorumlama yapabilir. Stokların finansal tablolardaki etkisinin önemli olması durumundan denetçi ancak stok sayımına katılarak yeterli kanıt elde etmiş olur.

Denetçinin stokların bulunduğu yer ve şartlardan ötürü sayıma katılamaması durumunda ise çeşitli alternatif prosedürler uygulayarak denetim kanıtı elde etmesi gerekir. Örneğin işletme stoklarının müteakip çıkışını takip ederek satış faturalarını incelemesi gibi

Stokların fiziki sayımına katılımı veya alternatif prosedürleri planlarken, denetçi şunları dikkate almalıdır:

- \* Stoklar ile ilgili önemli hata riski
- \* Stoklar ile ilgili uygulanan iç kontrol sisteminin içeriği
- \* Stokların fiziki sayımına ilişkin prosedürlerin yeterliliği ve uygun talimatların yeterli olması
- \* Sayımın zamanlaması
- \* Stokların bulunduğu yerler
- \* Bilirkişi yardımına ihtiyaç olup olmadığı<sup>252</sup>

Denetçi yönetimin stok sayımları ile ilgili oluşturduğu prosedürleri değerlendirirken stok kartlarının toplanması, muhasebeleştirilmesi, stokların tamamlanma derecelerine göre sınıflandırılması, hasar görmüş ve konsinye stokların doğru olarak ayrılması ve stok giriş çıkışlarının düzgün olarak yapılıp yapılmadığına dikkat etmelidir.

Stoklar farklı biçimlerde ve büyüklüklerde olsalar da stok denetiminde uygulanan ana teknik genellikle aynıdır. Stoklarla ilgili denetim riski genellikle büyük şirketlerde karı yüksek göstermek amacıyla dönem sonu stoklarının fazla gösterilmesi ya da daha küçük şirketlerde vergi

---

<sup>252</sup> ISA 501.08

karı ve dolayısı ile vergi borcunu düşürmek amacı ile stokların düşük gösterilmesidir. Bu durumda denetçi var olma ve değerlendirme iddiası ile ilgili uygun denetim kanıtı elde etmelidir.<sup>253</sup>

Sayımların yapılışı sırasında, denetçi sayım kayıtlarının tam ve doğru olduğunu, seçilen kalemler için kayıtlardan fiziki stoklara ve fiziki stoklardan da kayıtlara giderek tespit etmelidir.<sup>254</sup>

Stokların 3. şahısların gözetimi ve kontrolü altında olduğu durumlarda ise, denetçi, işletme adına tutulan stokların miktarları ve durumu ile ilgili 3. şahıslardan doğrudan mutabakat temin eder. Söz konusu stokların önemlilik derecesine bağlı olarak, denetçi ayrıca aşağıdaki hususları da göz önünde bulundurmalıdır:

\* 3. şahısların güvenilirliği ve bağımsızlığı

\* Fiziki stok sayımının gözlenmesi ya da başka bir denetçiye bu gözlemin yaptırılması

\* Stokların sayımının doğru bir şekilde yapıldığından ve uygun olarak muhafaza edildiğinden emin olmak amacıyla 3. şahısların muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin yeterliliğine ilişkin başka bir denetim raporunun temin edilmesi

\* 3. şahıslar tarafından takip edilen stoklarla ilgili belgelerin incelenmesi örneğin, depo makbuzları veya stokların teminat olarak gösterildiği durumlarda ilgili taraflardan temin edilecek mutabakatlar gibi<sup>255</sup>

### **3.3.2.2.Bölüm C:Dava ve İddialar İle İlgili Soruşturma**

Bu standarda göre işletme ile ilgili dava ve iddiaların finansal tablolar üzerindeki etkisi denetçi tarafından araştırılmalıdır.

---

<sup>253</sup> Bagshaw, Katharine “Examining Inventories” 1998, Augst 01,  
<http://www.accoglobal.com/bublications/studentaccountant/49857> (Erişim: 30 Nisan 2006)

<sup>254</sup> ISA 501.13

<sup>255</sup> ISA 501.18

Denetçi, işletmeyi ilgilendiren ve mali tablolar üzerinde önemli bir etkisi olan herhangi bir dava veya iddiaya ilişkin bilgi sahibi olabilmek amacı ile gerekli prosedürleri uygulamalıdır. Bu prosedürler aşağıdaki hususları içermektedir:

\* Yönetimden dava ve iddialarla ilgili yazılı bir teyit mektubunun alınması

\* Yönetim kurulu kararlarının incelenmesi ve işletmenin avukatından bu konu ile ilgili olarak mutabakat alınması

\* Finansal tablolardaki hukuki giderlerin yer aldığı hesapların incelenmesi

\* İşletmenin varsa hukuki işler bölümünden alınacak bilgiler de dahil olmak üzere işletmenin faaliyetiyle ilgili elde edilen her türlü bilginin bu kapsamda değerlendirilmesi<sup>256</sup>

Dava ve iddialarla ilgili konuları denetçinin şirket avukatı ile görüşmesi gereklidir. Bu görüşme önemli olduğu bilinen davalar ve iddialar hakkında yeteri kadar uygun denetim kanıtı elde edilmesine yardım eder.<sup>257</sup>

Yönetim kademesi tarafından hazırlanması gereken ve denetçi tarafından gönderilmesi gereken mutabakat mektubu, avukatın doğrudan denetçi ile irtibat kurması gerektiğini belirtmelidir. Avukat tarafından cevap verilmesi beklenen mutabakat mektubu aşağıdaki hususları kapsamalıdır:

\* Dava ve iddiaların listesi

\* Yönetim kademesinin dava veya iddiaların sonucu ile ilgili değerlendirmeleri ve maliyetler de dahil olmak üzere, yönetim kademesinin bu dava veya iddianın finansal sonuçlarına ilişkin tahminleri

---

<sup>256</sup> ISA 501.32

<sup>257</sup> Dinç Yusuf, a.g.t. s.166

\* Avukatın, yönetim kademesinin değerlendirmelerini teyit ettiğini belirtmesi ve dava ve iddia listesinin avukat tarafından eksik veya yanlış bulunması durumunda, denetçiye daha kapsamlı bilginin avukat tarafından verilmesi<sup>258</sup>

Eğer yönetim kademesi, denetçinin işletme avukatı ile görüşme yapmasına izin vermiyor ise, bu durumda denetimin kapsamının sınırlandırılması durumu söz konusu olacağından denetçi sınırlı görüş bildirme ya da görüş bildirmeme yoluna başvurulabilir.<sup>259</sup>

### **3.3.2.3.Bölüm D:Uzun Vadeli Yatırımların Değerlendirilmesi ve Açıklanması**

Bu standarda göre müşteri işletmenin uzun vadeli yatırımlarının işletmenin finansal tablolarına etkisi önemli ise denetçinin uzun vadeli yatırımların değerlendirme ve açıklamasına ilişkin uygun denetim kanıtı elde etmesi gerekir.

Uzun vadeli yatırımlarla ilgili yapılan denetim genellikle kurumun uzun vadeli yatırımlarını sürdürmesi olanağı olup olmadığı hakkındaki kanıtların dikkate alınmasını, yatırımların sürdürülüp sürdürülemeyeceğinin yönetim ile görüşülmesini ve bu hususların yazılı olarak belgelendirilmesini içerir.<sup>260</sup>

### **3.3.2.4.Bölüm E: Bölümlere Göre Bilgilendirme**

Finansal tablolar açısından bölümlere göre bilgilendirmenin önemli olduğu durumlarda, denetçi ilgili finansal raporlama standartları çerçevesinde açıklamaların yapıldığına ilişkin uygun yeterlilikteki denetim kanıtını temin etmelidir.<sup>261</sup>

---

<sup>258</sup> ISA 501.34

<sup>259</sup> ISA 501.37

<sup>260</sup> Dinç Yusuf, a.g.t. s.167

<sup>261</sup> ISA 501.42



Denetçi, yönetim ile bölümlerle ilgili bilginin hazırlanmasında kullanılan yazılı yöntemler ile ilgili görüşme yapmalı, bu yöntemler doğrultusunda hazırlanan açıklamaların ilgili finansal raporlama standartları çerçevesinde yapıp yapılmadığını değerlendirmeli ve söz konusu yöntemlerin uygulanmasını test etmelidir. Denetçi bölümler arasında gerçekleşen satışları, transferleri ve giderleri, bölümler arası netleştirilecek tutarları, bölümlerin bütçe ve diğer beklenen sonuçlar ile karşılaştırmalarına ilişkin açıklamaların yeterliliğini değerlendirmelidir.

### **3.3.2.5.Yürürlük Tarihi**

Bu standart 15 Aralık 2004 ve sonraki dönemlere ait finansal tabloların denetiminde geçerlidir.

### **3.3.2.6.ISA 501-Türkiye Uygulamaları**

ISA 501'in amacı stokların fiziki sayımı, dava ve iddialarla ilgili soruşturmalar, uzun vadeli yatırımların değerlendirilmesi ve araştırılması ve bölümlere göre yapılan bilgilendirme ile ilgili toplanacak denetim kanıtlarına ilişkin denetçiye yol göstermektir.

Toplanacak denetim kanıtları denetim görüşünün oluşmasında önemli bir unsurdur. Bu standart ile ilgili Türkiye uygulamalarını incelediğimizde 3568 sayılı kanun çerçevesinde ve Sermaye Piyasası Kurulunun Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ'inde (Seri X, No:16) denetim kanıtlarının toplama ve değerlendirilmesine, kanıt toplamanın amacına ve kanıt toplama tekniklerine ISA 500'de de açıklandığı gibi genel olarak değinilmiştir. Ancak ISA 501'de belirli kalemlere ilişkin toplanacak denetim kanıtları ISA 500-Denetim kanıtlarından ayrı olarak açıklanmıştır.3568 sayılı kanun çerçevesinde ve SPK X/16 no.lu tebliğde ise toplanacak denetim kanıtlarına ilişkin verilen genel bilginin dışında stoklar, yatırımlar, dava ve soruşturmalar ile bölümlere göre yapılacak bilgilendirme ile ilgili ilave bir açıklama yapılmamıştır. Ancak 3568 sayılı kanun çerçevesinde ve SPK X/16 no.lu tebliğde genel olarak açıklanan kanıt toplama amaçlarına baktığımızda bu standartta belirtilen kalemlerle ilgili kanıt

toplanması gerektiği anlaşılmaktadır. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkındaki Tebliğ Taslağında bu eksikliği gidermek amacı ile taslağın 16. bölümünde Özel hesap kalemleri için kanıt toplanmasında dikkat edilmesi gereken hususlar başlığı altında düzenleme yapmıştır. Bu taslakta ISA 501 ile paralel olarak stokların fiziki sayımına, dava ve iddialar ile ilgili soruşturmalara uzun vadeli yatırımlara ve işletme bölümü bilgilerine değinilmiştir.

Türk Ticaret Kanunu Taslağında ise ISA 500'de de belirtilen denetim kanıtları ile ilgili herhangi bir açıklama yapılmamıştır.

### **3.3.3.ISA 505 Dış Kaynaktan Alınan Teyitler**

Bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA)'nın amacı denetçinin kanıt toplama prosedürü olarak dış teyitleri kullanması durumunda denetçiye yol göstermektir. ISA 500'de de belirtildiği gibi denetim kanıtlarının güvenilirliği kanıtın doğasından ve kaynağından etkilenmektedir.

Genel olarak dışarıdan sağlanan teyitler işletme içinden elde edilenlere göre daha fazla güvenilirdir.<sup>262</sup>

Dış kaynaktan elde edilen teyitler genellikle alt hesaplar ya da hesap bakiyeleri için alınmaktadır. Bu kapsamda denetçi müşteri işletmenin üçüncü taraflarla yaptığı sözleşme şartlarına veya gerçekleştirdikleri işlemlere dair teyit talebinde bulunabilir. Dış kaynaklardan elde edilen teyitlerin kullanılabilceği durumlara aşağıdaki örnekleri verebiliriz;

a)Banka bakiyeleri ve bankalardan elde edilen diğer bilgiler,

b)Müşteri bakiyeleri,

c)Üçüncü taraflarca üretim amaçlı veya konsinye olarak gümrüklü antrepolarda tutulan stoklar,

d)Avukatlar veya finansörler tarafından güvenlik amaçlı tutulan tapu senetleri,

---

<sup>262</sup> Arens, a.g.e. s.179

e)Borsa acentalarından satın alınarak bilanço tarihinde henüz teslim alınmamış olan menkul kıymet yatırımları,

f)Alınan krediler,

g)Satıcı bakiyeleri.<sup>263</sup>

### **3.3.3.1.Dış Teyit Prosedürlerinin Denetçinin Önemli Hata Riski Değerlendirmesi İle Olan İlişkisi**

ISA 315 (Müşteri ve Çevresinin Anlaşılması ve Önemli Hata Riskinin Değerlendirilmesi) iç kontrolleri de içerecek şekilde müşteri işletme ve çevresinin anlaşılmasında ve finansal tablolardaki önemli hata riskinin değerlendirilmesinde denetçiye yol göstermektedir.<sup>264</sup>

ISA 330 (Risk Değerlemede Kullanılan Denetim Prosedürleri ) ise finansal tablo seviyesindeki risklerin belirlenmesinde ve bu risklere karşı ilave denetim prosedürlerinin oluşturulmasında denetçiye yol gösterir.<sup>265</sup>

Bu standartlarda belirtilen söz konusu denetim prosedürleri ise finansal tablolara ilişkin belirtilen yönetim beyanları ile dış kaynaklardan elde edilen teyitlerin kullanılmasını içerebilir. Yukarıda belirtilen standartlara göre risk değerlendirmesinde risk arttıkça toplanması gereken kanıt miktarı da artmaktadır. Sonuç olarak önemli hata riski arttıkça denetçi daha fazla, daha ikna edici ve daha ilgili kanıt elde etme prosedürleri uygulayacağı için böyle durumlarda, dış kaynaklardan elde edilen teyitlerin kullanılması daha etkili olacaktır.

---

<sup>263</sup> ISA 505.05

<sup>264</sup> Koçak, Aysun a.g.m.

<sup>265</sup> Namasiku Liandu, a.g.m.

### **3.3.3.2. Dış Teyitlerin Hitap Ettiği Yönetim İddiaları**

ISA 500 (Denetim Kanıtları), risklerin değerlendirilmesinde, dizayn edilmesinde ve değerlendirilen risklere karşı ilave denetim prosedürlerinin oluşturulmasında yönetim iddialarının kullanılmasını öngörür. ISA 500 bu iddiaları işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve finansal tablo açıklamalarına göre sınıflandırır. Dış teyitler bu iddialarla ilgili kanıt sağlamayabilir ancak belirli bir iddiaya karşı kanıt sağlama durumu değişken özellik gösterir. Örneğin müşterilerle ilgili alınan bir dış teyit, şirketin belirli bir tarihteki hesabının var olma iddiasına karşı güvenilir ve ilgili bir kanıt teşkil eder. Benzer şekilde üçüncü taraflarda bulunan konsinye mallarla ilgili yapılan dış teyit bu malların var olma ve hak ve yükümlülüğün işletmeye ait olması iddiasına karşı kanıt sağlar.

### **3.3.3.3.Dış Teyidin Oluşturulması**

Bu standarda göre dış teyit, denetim amaçlarına uygun ve denetçinin istediği bilgileri sağlayacak şekilde karşı tarafın da kolaylıkla anlayıp cevaplayabilmesi hususunu göz önünde bulundurularak hazırlanır.

### **3.3.3.4.Olumlu ve Olumsuz Teyitlerin Kullanımı**

Bu standarda göre denetçi olumlu ya da olumsuz dış teyit kullanabileceği gibi iki teyit türünü birlikte de kullanabilir.

Dış kaynaktan yapılan olumlu doğrulamada teyit mektubuna işletme kayıtlarında gözüken bilgi yazılır ve ilgili kaynaktan bunun doğru olup olmadığı sorulur. Bu süreçte, karşı taraftan bildirilen bilginin doğru veya yanlış olduğuna bakılmaksızın cevap vermesi istenir.<sup>266</sup>Olumlu doğrulama talebine verilen cevapların güvenilir denetim kanıtı olması beklenir. Buna karşın ilgili tarafın doğrulama talebindeki bilgiyi doğrulamadan cevaplama riski vardır.

Dış kaynaktan yapılan olumsuz teyit de ise, ilgili tarafın sadece gönderilen bilgiyle mutabık olmaması durumunda yanıt vermesi talep edilir. Ancak olumsuz dış teyit isteği

---

<sup>266</sup> Bozkurt,a.g.e. s.66

cevaplanmadığı takdirde ilgili tarafların teyit isteğini aldıklarının ve teyit isteğindeki bilginin doğrulandığının kesin kanıtı elde edilememiş olur. Dolayısıyla olumsuz dış teyitlerin kullanımı olumlu dış teyitlerin kullanımından daha az güvenilir denetim kanıtı sağlar, denetçi olumsuz dış teyit kullanımına ek olarak diğer maddi doğrulama prosedürlerini de dikkate almalıdır.<sup>267</sup>

### **3.3.3.5.Yönetimin Talepleri**

Denetçinin bazı hesap bakiyeleri ve diğer bilgiler için teyit isteme çalışmaları yönetim tarafından engellenmek isteniyorsa, denetçi işletme yönetiminin bu isteğinin geçerli temellere dayanıp dayanmadığını değerlendirip bunu destekleyecek kanıtlar toplamalıdır. Eğer, denetçi yönetimin değerlendirmesini geçerli bulursa, yeterli kanıt toplayacak alternatif denetim prosedürlerini dikkate almalıdır.<sup>268</sup>

### **3.3.3.6.Teyit İsteğine Cevap Verenlerin Özellikleri**

Bu standarda göre teyit isteğinden elde edilen kanıtların güvenilirliği teyide cevap veren tarafın yeterliliği, bağımsızlığı, cevap verme yetkisi, teyidin konusu ve amacı gibi şeylerden etkilenir. Bu yüzden teyidin doğrudan ilgili ve sorumlu kişilere gönderilmesi gerekir.

### **3.3.3.7. Dış Teyit İsteme Süreci**

Bu standarda göre denetçi teyit isteme yöntemleri uygulanırken, denetçi, teyidin gönderilmesinde, tarafların seçiminde teyitlerin hazırlanış ve gönderiliş sürecinde ve cevapların temin edilmesinde kontrol sahibi olmalıdır. Teyit isteklerini gönderen denetçi, teyit isteklerinin ilgili taraflara ulaştığından ve doğrudan denetçiye gönderileceğinden emin değildir. Denetçi cevapların ilgili taraflarca gönderilip gönderilmediğini de değerlendirmelidir.

### **3.3.3.8.Teyit Süreci Sonuçlarının Değerlendirilmesi**

Denetçi, denetlenen mali tablo beyanı ile ilgili yeterli miktarda uygun denetim kanıtı elde ederken alınan dış teyit sonuçları ile uygulanan diğer denetim tekniklerinin sonuçlarını

---

<sup>267</sup> ISA 505.22

<sup>268</sup> ISA 505.25

birlikte değerlendirir. Denetçiye bu değerlendirmeyi yapmasında ISA 330 ve ISA 530 yol gösterir.<sup>269</sup>

### **3.3.3.9.Yürürlük Tarihi**

Bu standart 15 Aralık 2004 ve sonraki dönemlere ait finansal tabloların denetiminde geçerlidir.

### **3.3.3.10.ISA 505-Türkiye Uygulaması**

ISA 505'in amacı denetçinin kanıt toplama prosedürü olarak dış teyitleri kullanması durumunda denetçiye yol göstermektir. Bu konu ile ilgili Türkiye uygulamalarında, Sermaye Piyasası Hakkındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkındaki Yönetmelikte denetimin mevzuat ve genel kabul görmüş esas ve ilkelere uygunluk yönünden defter, kayıt ve belgeler üzerinden yapılacağı bunun yanı sıra, ortaklıkla işlemde bulunan gerçek ve tüzel kişilerin işbirliğine razı olmaları durumunda, denetimin bu kişilerle hesap mutabakatı sağlanarak da yürütüleceği ifadesi yer almaktadır.Ayrıca Seri X No:16 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ"'in kanıt toplama ve değerlendirme başlıklı 29.maddesinde ISA 505 ile paralel olarak işletme dışı bağımsız kaynaklardan elde edilen kanıtların işletme içinden sağlananlara göre daha güvenilir olduğu belirtilmiştir. Yine aynı tebliğin 31. maddesinde doğrulama tekniği kanıt toplama teknikleri arasında belirtilmiş ve bu teknik denetçinin belirlediği çerçevede, müşteri dışındaki bir kaynaktan müşterinin yazılı talebiyle bilgi istenmesi ve bu bilginin doğrudan denetçiye iletilmesi işlemi olarak tanımlanmıştır.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkındaki Tebliğ Taslağın'da ise bu standart ile ilgili uygulamalara taslağın 16. kısmında "Dış kaynaklardan elde edilen doğrulama" başlığı altında yer verilmiştir. Bu kısımda dış kaynaklardan elde edilen doğrulamaların kullanımına

---

<sup>269</sup> ISA 505.36

ilişkin esaslara ve dış kaynaklardan elde edilecek doğrulama sürecine ilişkin açıklamalara ISA 505 ile paralel şekilde yer verilmiştir.

Dış kaynaktan alınan teyitleri 3568 sayılı kanun çerçevesinde incelediğimizde ise Yeminli Mali Müşavirler ile ilgili tasdik yönetmeliğinin 15. maddesinde doğrulama tekniği kanıt toplama teknikleri arasında sayılmıştır ve bu teknik işletme kayıtlarında yer alan hususların ilgili üçüncü şahıslar nezdindeki defter ve belgeler üzerinde araştırılarak tespit yapılmak sureti ile doğrulanması olarak tanımlanmıştır. Uygulamalarda dışarıdan alınan teyit genellikle karşıt incelemeler yolu ile yapılmaktadır.

Karşıt inceleme tam tasdik işlemlerinin yürütülmesinde kullanılan kanıt toplama tekniklerinden biridir. Karşıt incelemede amaç tasdike konu işlemin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasını sağlamak olup tam tasdik kapsamında yapılan karşıt incelemenin amacı kendisiyle tam tasdik sözleşmesi yapılan mükellefin gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde yer alan matrah ve vergiye ilişkin tutarların doğruluğunu sağlamaktır.<sup>270</sup> Örneğin, KDV iadesi işlemlerinde karşıt incelemenin amacı, iade ya da mahsup edilecek KDV tutarını doğru olarak belirlemek, tam tasdik kapsamında yapılan karşıt incelemenin amacı ise gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde yer alan matrah ve vergiye ilişkin tutarların doğruluğunu sağlamaktır.

Hem tam tasdik işlemlerinde hem de KDV iadesi tasdik işlemlerinde yeminli mali müşavirler en az işlemlerini tasdik ettikleri mükellefe mal veya hizmet satan mükelleflerin kayıtlarına inip gerekli karşıt incelemeyi yapmakla yükümlüdürler.<sup>271</sup>

Türk Ticaret Kanunu Taslağın'da ise denetim kanıtları ile ilgili dolayısı ile dış teyitlerle ilgili herhangi bir açıklama yapılmamıştır. Denetim kanıtları, riskleri, kanıt toplama ve denetim tekniklerinin tasarıda düzenlenmesi ve/veya bunları düzenleyen referans kaynaklara gerekli atıflarda bulunulması Uluslararası Denetim Standartları ile uyumun sağlanması açısından gereklidir.

---

<sup>270</sup> 29 Seri nolu **SMM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği** md 3 No: 24334 Resmi Gazete 02/03/2001 [http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/6c3970b36d1ad57986256aa4002edca3/5aca9cdbcf2c7bc286256abc00380e97?O](http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/6c3970b36d1ad57986256aa4002edca3/5aca9cdbcf2c7bc286256abc00380e97?OpenDocument)

<sup>271</sup> 27 Seri nolu SMM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği m 2 **Resmi Gazete Tarihi: 06/12/2000**, No: 24252

### 3.3.4.ISA 510-İlk Denetim-Açılış Hesapları

Bu Uluslararası Denetim Standardı'nın (ISA) amacı, finansal tabloların denetiminin ilk kez yapılması durumunda ya da bir önceki dönem finansal tablolarının başka denetçiler tarafından denetlenmesi durumunda, açılış hesaplarına ilişkin denetçiye yol göstermektir.

İlk denetim işlemleri için denetçi aşağıda belirtilen şekilde yeterli miktarda uygun denetim kanıtı toplamalıdır.

- (a) Açılış hesapları, cari dönem finansal tablolarını önemli şekilde etkileyebilecek hataları içermemelidir
- (b) Önceki dönem kapanış hesapları, cari döneme doğru taşınmış olmalı ya da uygun ise endekslenmiş olmalıdır ve
- (c) Uygun muhasebe politikaları tutarlı bir şekilde uygulanmalı ya da muhasebe politikalarındaki değişiklikler uygun bir şekilde muhasebeleştirilmeli ve açıklanmalıdır.<sup>272</sup>

“Açılış hesapları” dönemin başında var olan hesap bakiyelerini ifade eder. Açılış hesapları, önceki dönemin kapanış hesaplarından oluşur ve ekleri aşağıda belirtilen hususları yansıtır:

- (a) Önceki dönemde yapılan işlemler ve
- (b) Önceki dönemde uygulanan muhasebe politikaları

İlk kez denetim sırasında denetçi açılış hesaplarını denetleyecek denetim kanıtını daha önceden elde etmemiş durumdadır.<sup>273</sup>

#### 3.3.4.1.Denetim Prosedürleri

---

<sup>272</sup> ISA 510.02

<sup>273</sup> ISA 510.03



Açılış hesapları ile ilgili uygun ve yeterli denetim kanıtı elde etmek amacıyla önceki dönem finansal tabloları, başka bir denetçi tarafından denetlendiğinde, yeni denetçi, önceki denetçinin çalışma kağıtlarını gözden geçirerek açılış hesaplarıyla ilgili yeterli miktarda ve uygun denetim kanıtına ulaşabilir.

#### **3.3.4.2. Denetim Sonuçları ve Raporlama**

Yukarıda belirtilen yöntemlerin uygulanmasından sonra, denetçi açılış hesapları ile ilgili yeterli miktarda uygun denetim kanıtı elde edememiş ise, denetçinin raporunda aşağıdakilere yer verilmelidir:

##### **(a) Şartlı Görüş Bildirme, örneğin:**

“31 Aralık 19X1 tarihi itibarıyla XXX’de belirtilen stokların fiziki sayımına sayım tarihi itibarıyla denetçi olarak atanmamış olmamızdan dolayı iştirak etmedik. Buna karşılık uygulanan diğer denetim prosedürlerini de stok miktarlarının belirlenmesinde yeterli bulmadık.” veya

Görüşümüze göre, tarafımızdan fiziki stok sayımına iştirak edilmiş ve stokların açılış bakiyesinin tarafımızdan teyit edilmiş olması durumunda gerekli görülen düzeltmelerin etkileri haricinde .....’nın 31 Aralık 19X2 tarihi itibarıyla hazırlanan bilançosu, gelir tablosu ve nakit akışları .....’ya uygun olarak gerçeği yansıtmaktadır.

##### **(b) Görüş bildirmekten kaçınma ya da**

**(c) İzin verilen durumlarda gelir tablosuna ilişkin şartlı görüş bildirme ya da görüş bildirmekten kaçınma ve finansal duruma ilişkin olumlu görüş bildirme, örneğin**

“Yukarıda belirtilen hususun Şirket’in 31 Aralık 19X2 tarihi itibariyle sona eren yıla ait gelir tablosu üzerindeki önemli etkileri nedeniyle Şirket’in gelir tablosu ve nakit akışlarına ilişkin görüş bildirememekte ve bildirmemekteyiz.

Görüşümüze göre, 31 Aralık 19X2 tarihi itibariyle hazırlanan bilanço, ....’ya uygun olarak şirketin gerçek mali durumunu yansıtmaktadır.”<sup>274</sup>

Eğer açılış hesaplarında, cari dönem mali tablolarını önemli şekilde etkileyebilecek hatalar var ise denetçi, yönetim kademesini ve yönetim kademesinin onayını aldıktan sonra eğer varsa önceki denetçiyi haberdar eder. Hatanın etkisi gerekli şekilde muhasebeleştirilmemiş ve uygun olarak açıklanmamış ise denetçi duruma uygun olarak şartlı görüş ya da olumsuz görüş bildirmelidir.<sup>275</sup>

### **3.3.4.3.Yürürlük Tarihi**

Bu standart 15 Aralık 2004 ve sonraki dönemlere ait finansal tabloların denetiminde geçerlidir.

### **3.3.4.4.ISA 510-Türkiye Uygulaması**

Bu standartla ilgili Türkiye uygulamalarını incelediğimizde, başlangıç hesapları ile ilgili sadece Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkındaki Tebliğ Taslağı’nda düzenleme yapılmıştır. Bu taslağın on yedinci kısmında ilk denetimler-açılış bakiyeleri başlığı altında açılış bakiyelerinin denetimine ilişkin hususlara ISA 510 ile paralel şekilde değinilmiştir. Diğer kanunlarda ise sadece finansal tabloların karşılaştırılabilmesi için denetimin önceki yıllarla tutarlı

---

<sup>274</sup> ISA 510.11

<sup>275</sup> ISA 510.12

olması gerektiği ve denetçinin işletmenin sürekliliği ilkesi bu duruma dikkat etmesi gerektiği belirtilmiştir.

### **3.3.5.ISA 520-Analitik İnceleme Prosedürler**

Bu Uluslararası Denetim Standardı'nın (ISA) amacı denetim kanıtı elde edilmesinde kullanılan analitik inceleme prosedürleri ile ilgili denetçiye yol göstermek ve standartlar belirlemektir.

#### **3.3.5.1.Analitik Prosedürlerin Uygulanma Amacı ve İçeriği**

Analitik prosedürler çeşitli muhasebe hesapları ve bilgilerin mantıklı olup olmadıklarını değerlendirmek amacıyla kullanılan karşılaştırma ve ilişkilendirmelerdir.<sup>276</sup>

Analitik inceleme prosedürlerinin kullanımında önemli olan amaca en uygun prosedürün seçilebilmesidir. Denetçinin durumuna göre kullanabileceği analitik inceleme prosedürleri dört ana grupta toplanabilir:

- \* İşletme verileri ile sektör verilerinin karşılaştırılması
- \* İşletme verileri ile önceki yıllara ait benzer verilerin karşılaştırılması
- \* İşletme verileri ile işletme tarafından belirlenmiş beklenen sonuçların karşılaştırılması
- \* İşletme verileri ile finansal olmayan verilerin ortaya koyduğu sonuçların karşılaştırılması<sup>277</sup>

Analitik prosedürler müşteri ve çevresinin anlaşılması amacı ile yapılan risk değerlemede, finansal tablolardaki önemli hata riskini kabul edilebilir bir seviyeye düşürmek amacı ile yapılan maddilik testlerinde ve denetimin sonunda finansal tabloların bütünü ile değerlendirilmesinde uygulanır. Analitik inceleme prosedürlerini uygulanma amacına göre incelediğimizde;

---

<sup>276</sup> Arens a.g.e.s.189

<sup>277</sup> Ümit Ataman, Rüstem Hacirüstemoğlu ve Nejat Bozkurt, a.g.e. s.71-72

### **3.3.5.2.Risk Değerlemesinde Uygulanan Analitik Prosedürler**

Denetçi planlama aşamasında, müşteri ve çevresinin anlaşılmasında risk değerlemesi amacı ile analitik inceleme prosedürleri uygulamalıdır. Analitik inceleme prosedürlerinin uygulanması, denetçiye ilk bakışta fark edemeyeceği risklerle ilgili bilgi edinmesini sağlar ve önemli hata riski belirlenmesinde uygulayacağı denetim prosedürlerinin içerik, zamanlama ve kapsamı ile ilgili destekleyici görev yapar.

### **3.3.5.3.Maddi Doğrulama Teknikleri Olarak Analitik Prosedürler**

Denetçi, iddia seviyesindeki önemli hata riskine karşı maddilik prosedürlerini dizayn eder ve uygular. Denetçinin iddia seviyesinde uygulayacağı maddilik prosedürleri detay testlerinden, analitik prosedürlerden ya da her ikisinin kombinasyonundan oluşmaktadır. Denetçi iddia seviyesindeki önemli hata riskini kabul edilebilir bir seviyeye düşürmede hangi prosedürün etkili olacağına kendi kişisel yargısına göre karar verir.<sup>278</sup>

### **3.3.5.4.Denetim Sonunda Genel Değerlendirme Amacıyla Uygulanan Analitik Prosedürler**

---

<sup>278</sup> ISA 520.10

Denetçi, genel bir sonuca varırken, bir bütün olarak mali tablolar ile kendisinin işletme hakkında edindiği bilgilerin tutarlı olup olmadığını değerlendirmek amacıyla, denetim sonunda ya da denetim sonuna doğru analitik inceleme prosedürleri uygulamalıdır.<sup>279</sup>

### **3.3.5.5.Olağandışı Kalemlerin Araştırılması**

Analitik prosedürler sonucu, önemli dalgalanmalar ya da diğer ilgili bilgilerle olan tutarsızlıklar tespit edildiğinde ya da tahmini miktardan sapmalar belirlendiğinde, denetçi araştırma yapmalı ve yeterli açıklamayı ve buna uygun kesin kanıtı elde etmelidir.<sup>280</sup>Olağandışı dalgalanmaların ya da sapmaların araştırılması, genellikle yönetimin soruşturulması ile başlar. Bu soruşturmalarda yönetimin sunduğu yanıtların doğrulanmasına çalışılır.<sup>281</sup>

### **3.3.5.6.Yürürlük Tarihi**

Bu standart 15 Aralık 2004 ve sonraki dönemlere ait finansal tabloların denetiminde geçerlidir.

### **3.3.5.7.ISA 520-Türkiye Uygulaması**

Analitik inceleme prosedürleri, işletme hesap ve işlemlerinde ortaya çıkması gereken normal sonuçlarda, varsa sapmaların tespit edilmesi amacıyla; cari yıl hesaplarının aylık veya yıllık olarak randıman, verimlilik, üretim, tüketim, kapasite kullanımı vb. bakımlardan; önceki yıl işlemleriyle, kapasite raporlarındaki sonuçlarla, bütçe verileriyle veya sektör ortalamasıyla, teknolojik unsurlar dikkate alınarak oran ve trend analizi gibi istatistik yöntemler uygulanarak sonuçların olması gerekenlerle karşılaştırılması ve değerlendirilmesidir. Analitik inceleme prosedürleri ile ilgili Türkiye'deki uygulamalarını incelediğimizde 3568 sayılı kanuna göre yapılan tam tasdik denetimlerinde sözü edilen bu teknikler uygulanarak yapılan analitik inceleme prosedürlerinin, sürekli denetimlerde, hesapların niceliği, hacmi ve tekniklerin özellikleri göz

---

<sup>279</sup> ISA 520.13

<sup>280</sup> ISA 520.17

<sup>281</sup> DinçYusuf ,a.g.t. s.173

önünde bulundurularak yeminli mali müşavirlerin belirleyeceği aralıklarla, tasdik sözleşmesi tarihinden tasdik raporu tarihine kadar uygulanacağı belirtilmiştir.<sup>282</sup>

Sermaye piyasası uygulamalarına baktığımızda ise X/16 no.lu tebliğin 31.maddesinde analitik inceleme prosedürlerine kanıt toplama teknikleri arasında yer verilmiş ve açıklanmıştır. Aynı tebliğin üçüncü bölümünde bağımsız denetim çalışması ve raporlanmasına ilişkin esaslar bölümünün 19. maddesinde ise sürekli denetimlerde tüm denetim tekniklerinin uygulanması gerektiği sınırlı denetimlerde ise ağırlıklı olarak bilgi toplama ve analitik inceleme prosedürlerinden yararlanılması gerektiği belirtilmiştir. Ancak analitik inceleme prosedürlerinden denetimin hangi aşamalarında yararlandığı belirtilmemiştir. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkındaki Tebliğ Taslağı'nda ise SPK X/16 no.lu tebliğdeki ifadelerle yer verilmekle birlikte bu tebliğdeki eksiklikler giderilmiş ve Kısım 18 de analitik inceleme prosedürleri ISA 520 ile paralel şekilde ayrıca incelenmiştir. Bu kısımda analitik inceleme prosedürlerinin içeriğine ve kullanımına ilişkin esaslara değinilmiştir.

Türk Ticaret Kanunu Taslağında ise denetim kanıtları ile ilgili herhangi bir açıklama yapılmamıştır. Dolayısı ile analitik inceleme prosedürlerinden de bahsedilmemiştir Denetim kanıtları, riskleri, kanıt toplama ve denetim tekniklerinin tasarıda düzenlenmesi ve/veya bunları düzenleyen referans kaynaklara gerekli atıflarda bulunulması Uluslararası Denetim Standartları ile uyumun sağlanması açısından gereklidir.

### **3.3.6.ISA 530-Denetim Örneklemesi ve Test Teknikleri**

Bu denetim standardı denetçinin denetim örneklemesini dizayn ederken, örnek seçerken ve denetim prosedürlerinin sonuçlarını değerlendirirken dikkate alınması gereken unsurları tanımlar. Bu standart istatistik ve istatistik olmayan örnekleme metotları hakkında; risk ve seçim yöntemleri açısından uygulamalı olarak denetçiye yol gösterir.<sup>283</sup>

---

<sup>282</sup> Zorbay,Gürban a.g.m.

<sup>283</sup>The Consultative Group to Assist the Poorest, a.g.m. s.16

### 3.3.6.1.Denetim Örneklemesi ile İlgili Kavramlar

“Denetim Örneklemesi” bir hesap kalanının veya işlem grubunun bazı niteliklerini değerlendirmek amacıyla hesap bakiyeleri veya işlem grubundaki bakiyelerin %100’ünden daha azına denetim prosedürünün uygulanması durumudur.<sup>284</sup>

Bu ISA ’nın amaçları doğrultusunda, “hata” ifadesi, kontrol testleri uygulanırken kontrol sapmalarını veya maddi doğrulama teknikleri uygulanırken yanlış beyanları ifade eder. Aynı şekilde, “toplam hata” ise, sapmanın oranını veya yanlış beyanlar toplamını ifade eder.<sup>285</sup>Bu standartta geçen ifadelerin tanımlarına baktığımızda;

“**Ana kütle**”, içinden örneklerin alındığı benzer özellikteki birimler topluluğudur.

“**Örnekleme riski**” denetçinin, aldığı örneğe göre uyguladığı denetim prosedürlerinin ana kütle hakkında yanlış bir yargıya yol açma riskidir.

“**Örneklemeye ile ilgili olmayan hata**”, denetçinin, yaptığı örneklemeye çalışmasında örnek büyüklüğü ile ilgili olmayan dolaylı hatadır.

“**Örneklemeye birimi**”, ana kütle temsil eden en küçük birimdir.

“**İstatiksel örneklemeye**”, rastgele seçilen örneklemeye sonucuna göre değil de belirli bir olasılık teorisine dayanarak yapılan örneklemeye, istatistiki örneklemeye. Bu nitelikleri taşımayan örneklemeye ise “**İstatistiki olmayan örneklemeye**”dir.

“**Kabul edilebilir hata**”, denetçinin, örneklemeye sonucunda ana kütle hakkında varacağı yargıda kabul edebileceği maksimum hata sınırıdır.

---

<sup>284</sup> Kepekçi, Celal “**Bağımsız Denetim**”, 4.Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2000 s.117

<sup>285</sup> ISA 530.04

### **3.3.6.2.Denetim Kanıtı**

“Denetim kanıtı”, denetim görüşünün temelini oluşturan sonuçlara ulaşmada, denetçi tarafından elde edilen bilgi anlamına gelir. ISA 500’e göre denetim kanıtı kontrol prosedürleri ve maddi doğrulama teknikleri ile elde edilir. Bu kavramları açıklayacak olursak:

### **3.3.6.3.Kontrol Testleri**

Kontrol testleri, kontrol riskinin düşürülmesinde destekleyici olan ve kontrol politika ve prosedürlerinin etkinliğinin test edilmesinde kullanılan testlerdir.<sup>286</sup>

Kontrol testleri ile ilgili yapılan örneklemede amaç ana kütlede kabul edilmiş olan kontrol prosedürlerinden sapma oranını tahmin etmektir.<sup>287</sup>

### **3.3.6.4.Maddilik Prosedürleri**

Maddilik prosedürlerini finansal tablolardaki önemli hata riskini ortaya çıkarmak amacıyla denetim kanıtı elde edilirken uygulanan prosedürlerdir.<sup>288</sup>

Maddilik prosedürleri tutarlarla ilgilidir ve işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve finansal tablo açıklamalarına ilişkin detay testleri ile analitik prosedürler olarak iki bölümden meydana gelir. Maddilik prosedürlerinin amacı, finansal tablolardaki önemli hata riskinin tespit edilmesine yönelik denetim kanıtı sağlamaktır. Detaylarla ilgili maddilik prosedürleri uygulanırken, test etmek ve kanıt toplamak amacıyla uygulanan denetim örnekleme ya da diğer seçim yöntemleri, finansal tablolarla ilgili bir ya da birden fazla beyanı doğrulamak için (örneğin, alacaklar

---

<sup>286</sup> Rick S.Hayes , Arnold Schilder, Roger Dassen and Philip Wallage, a.g.e.

<sup>287</sup> Aksoy,Tamer a.g.e.s.225

<sup>288</sup>Rick S.Hayes , Arnold Schilder, Roger Dassen and Philip Wallage,a.g.e.



hesabının var olması) veya bazı tutarların bağımsız tahmin yapabilmek için (örneğin kullanılmayan stokların değeri) kullanılabilir.<sup>289</sup>

### **3.3.6.5.Kanıt Elde Etme Aşamasında Göz önünde Bulundurulacak Riskler**

Kanıt elde ederken, denetçi, denetim riskini değerlendirmek için profesyonel yargısını kullanmalı ve bu riskin kabul edilebilir bir seviyeye düştüğünden emin olmak için ilave denetim prosedürleri uygulamalıdır.<sup>290</sup>

Denetim riski; doğal risk, kontrol riski ve ortaya çıkarma riskinin bileşiminden oluşur. Denetim riskinin bu üç bileşeni, denetim prosedürlerinin oluşturulması sırasında, planlama sürecinde denetim riskini kabul edilebilir bir seviyeye indirebilmek için değerlendirilmektedir.

Örnekleme riski ve örnekleme ile ilgili olmayan hata, denetim riskinin bileşenlerini etkileyebilmektedir. Denetçi, kontrol testleri uygularken, örnekte hiçbir hata bulmayabilir ve ana kütledeki hata oranı aslında kabul edilemez bir yükseklikteyken (örnekleme riski), kontrol riskinin düşük olduğu sonucuna varılabilir veya denetçinin örnekte fark edemediği örnekleme ile ilgili olmayan hatalar mevcut olabilir. Maddi doğrulama teknikleri doğrultusunda, denetçi, ortaya çıkarma riskini kabul edilebilir bir düzeye düşürmek için farklı yöntemler kullanabilir. Bu yöntemlerde yapılarına bağlı olarak, örnekleme riski ve/veya örnekleme ile ilgili olmayan hata bulunması söz konusu olabilir. Maddi doğrulama ve kontrol testlerinin her ikisi için de, örnekleme riski, örnek boyutunun artırılması ile düşürülmektedir, diğer yandan örnekleme ile ilgili olmayan hata doğru denetim planlaması, ekip yönetimi ve tekrar gözden geçirme sayesinde azaltılabilmektedir.<sup>291</sup>

### **3.3.6.6.Kanıt Elde Ederken Uygulanacak Prosedürler**

---

<sup>289</sup> ISA 530.17

<sup>290</sup> ISA 530.18

<sup>291</sup> ISA 530.20

Denetim kanıtı elde etmek için uygulanan denetim prosedürleri, inceleme gözlem soruşturma ve teyit etme, yeniden hesaplama, yeniden uygulama ve analitik prosedürlerden oluşmaktadır. Denetçi profesyonel yargısını kullanarak uygun denetim prosedürünü seçer. ISA 500-Denetim Kanıtları'nda açıklandığı gibi denetim kanıtı elde etme prosedürleri, inceleme, gözlem, soruşturma ve teyit, yeniden hesaplama ve analitik prosedürlerden oluşmaktadır. Uygun prosedürlerin seçimi, denetçinin mesleki kanaatine bağlıdır.

### **3.3.6.7.Denetim Kanıtı Elde Etmek Amacıyla Test Edilecek Kalemlerin Seçimi**

Denetim prosedürleri oluşturulurken, denetçi test için uygun kalemlerin seçimini belirlemelidir. Denetçi için uygun olan yaklaşım aşağıdakilerden birisidir:

- a) Tüm kalemlerin seçilmesi (%100 inceleme)
- b) Belirli kalemlerin seçilmesi, ve
- c) Denetim örnekleme<sup>292</sup>

Hangi yaklaşımın uygulanacağı denetçinin vereceği karara bağlıdır:

---

<sup>292</sup> ISA 530.22

### 3.3.6.7.1.Tüm Kalemlerin Seçilmesi

İlgili denetim prosedürlerinin, ana kütleyi oluşturan birimlerin tamamına uygulanması işlemidir. Teorik olarak mantıklı görünmesine karşılık uygulanması zor bir yöntemdir.<sup>293</sup>

### 3.3.6.7.2.Belirli Kalemlerin Seçilmesi

Denetçi, ana kütlenin belirli kalemlerinin seçilmesine, müşterinin faaliyeti ile ilgili bilgi, doğal ve kontrol riskinin başlangıç değerlendirmelerini ve ana kütlenin test edilen özellikleri gibi faktörleri esas alarak karar verebilir.

\* **Yüksek değer veya anahtar kalemler:** Denetçi, ana kütlenin içerisinde belirli kalemleri seçme kararını, yüksek değere sahip oldukları veya diğer bazı özellikleri taşıdıkları için (örneğin şüpheli, olağandışı, kısmen riske eğilimli veya hata geçmişi olan kalemler gibi) verebilir.

\* **Belirli bir tutarın üzerindeki tüm kalemler:** Denetçi, değeri belirli bir tutarı aşan kalemleri test etmek isteyebilir. Bu şekilde, bir işlemler kümesinin veya bir hesap bakiyesinin toplam tutarının büyük orandaki kısmını doğrulayabilir.

\* **Bilgi edinmek amacıyla seçilen kalemler:** Denetçi, müşterinin faaliyeti, işlemlerin yapısı, muhasebe ve iç kontrol sistemleri gibi konular hakkında bilgi edinmek amacıyla bazı kalemleri inceleyebilir.

\* **Prosedürlerin test edilmesi için seçilen kalemler:** Denetçi, belirli bir prosedürün uygulanıp uygulanmadığını belirlemek amacıyla belirli kalemleri test etmek ve seçmek için kişisel yargısını kullanabilir.<sup>294</sup>

---

<sup>293</sup> Bozkurt, a.g.e. s.199

<sup>294</sup> ISA 530.25

### **3.3.6.7.3. Denetim Örneklemesi**

Denetim örneklemesinde istatistiki ve istatistiki olmayan yöntemler uygulanır. İstatistiki olmayan örnekleme yönteminde örnek olarak seçilecek birim sayısı denetçinin kişisel yargısı ile belirlenmektedir.<sup>295</sup> İstatistiki örnekleme yaklaşımında ise bilgisayarlı sistemde rasgele sayıların seçimi gibi olasılığa dayalı bir seçim söz konusudur. Örnek seçiminde ana kütlelerin nitelikleri göz önünde bulundurularak bir seçim yapılmalıdır.

Örnek boyutunun belirlenmesi sırasında, denetçi, örnekleme riskinin kabul edilebilir bir seviyeye düşürülüp düşürülemeyeceğini değerlendirmelidir. Denetçinin kabul edebileceği risk ne kadar düşük olursa, örnek boyutunun da o kadar büyük olması gerekir.<sup>296</sup>

### **3.3.6.7.4. Örnek Seçimi**

Denetçi, örnek için seçilecek kalemleri, ana kütle içerisindeki örnekleme birimlerinin tümünün seçilme şansı olduğu beklentisi ile belirlemelidir. İstatistiki örnekleme, örnek kalemlerin rasgele seçimi ve bu şekilde her örnekleme biriminin belirli bir seçilme şansı olmasını gerektirmektedir. Örnekleme birimleri fiziksel kalemler (faturalar vs.) veya parasal birimler olabilir. Denetçi, istatistiki olmayan örnekleme için seçilecek kalemlerde mesleki yargısını kullanır. Örnekleme amacının ana kütlelerin tümü ile ilgili sonuçlar çıkarmak olması nedeniyle denetçi, ana kütlelerin tipik özelliklerine sahip örnek kalemlerin seçilmesi yoluyla bütünü temsil eden bir örnek seçmeye özen gösterir.<sup>297</sup>

Örnek seçiminde rasgele sayı tabloları veya bilgisayar programları kullanılabilir.

### **3.3.6.7.5. Yürürlük Tarihi**

Bu standart 15 Aralık 2004 ve sonraki dönemlere ait finansal tabloların denetiminde geçerlidir.

---

<sup>295</sup> Aksoy Tamer, a.g.e.s.223

<sup>296</sup> ISA 530.40

<sup>297</sup> ISA 530.42

### 3.3.6.7.6.ISA 530-Türkiye Uygulaması

Denetim süreci içinde denetçinin ana amacı, gerekli ve yeterli sayı ve güvenilirlikte kanıt toplayıp değerlendirerek denetim görüşünü oluşturmaktır.<sup>298</sup>

ISA 530'da da denetim kanıtına ilişkin hususlar, kanıt elde edilirken karşılaşılan riskler ve denetim kanıtı seçme yöntemleri incelenmiştir. ISA 530 kanıt toplama tekniklerini tüm kalemlerin incelenmesi, belirli kalemlerin incelenmesi ve denetim örnekleme olarak üç şekilde yapılabileceğini ancak tüm kalemlerin seçiminin denetçi açısından zor ve maliyetli olacağını belirtmiştir.

Bu standartla ilgili Türkiye'de yapılan düzenlemelerin içeriğine baktığımızda henüz üzerinde çalışılan Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nda kanıt toplanması ve kanıt toplarken uygulanan denetim teknikleri ile ilgili bir açıklama yapılmamış ve herhangi bir kanuna atıfta bulunulmamıştır.

Sermaye piyasalarındaki uygulamalarını incelediğimizde ise şu an yürürlükte olan X/16 no.lu tebliğde denetim kanıtlarından, bu kanıtların güvenilirlik derecelerinden, kanıt toplamının amaçlarından ve kanıt toplamada yararlanılan bağımsız denetim tekniklerinden bahsedilmiştir. Ancak ISA 530 da olduğu gibi kanıt elde etmek amacı ile kalemlerin ne şekilde seçileceğinden bahsedilmemiştir. Bu konudaki eksiklik Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkındaki Tebliğ Taslağı'nda 19. bölümde denetim örnekleme ve diğer seçilmiş test teknikleri başlığı altında giderilmiş ve denetim örnekleme ile diğer seçilmiş test tekniklerine ISA 530 ile tam olarak paralel şekilde açıklanmıştır.

3568 sayılı kanunda ise kanıt toplama çalışmaları ve kanıt toplama tekniklerinden bahsedilmiş ancak denetim örnekleme ile ilgili hususlara ayrı olarak yer verilmemiştir.

---

<sup>298</sup> Bozkurt,a.g.e. s.197

Bu standart ile ilgili Türkiye uygulamalarını incelediğimizde genel olarak yapılan düzenlemelerde örnekleme yöntemi ile ilgili detaylı açıklamalara yer verilmemiş olsa bile denetimde örnekleme metodunun kullanılması kaçınılmaz bir durumdur. Çünkü bütün bir yıl boyunca bir kurumda yaşanan tüm ekonomik olayların tek tek izlenmesine imkan yoktur.<sup>299</sup>

### **3.3.7.ISA 540-Muhasebe Tahminlerinin Denetimi**

Bu Uluslararası Denetim Standardı'nın (ISA) amacı muhasebe tahminleri ve ilgili açıklamalar hakkında denetçiye yol göstermektir.<sup>300</sup> Bu standart ayrıca yapılan muhasebe tahmini ile bu tahminin finansal tablolar açısından taşıdığı risk arasındaki bağlantıya da önem verir.<sup>301</sup> Denetçinin muhasebe tahminlerine ilişkin yeterli uygunlukta denetim kanıtı elde etmesi gerekir.

“Muhasebe Tahmini”, kesin ölçüm yapılamayan durumlarda bir muhasebe kaleminin tutarının yaklaşık olarak belirlenmesidir. Örneğin;

- \* Stoklardaki değer düşüklüğü karşılığı ve alacaklar için ayrılan şüpheli alacak karşılıkları
- \* Sabit kıymet maliyetlerinin tahmini faydalı ömürleri üzerinden ayrılan karşılıklar
- \* Gelir tahakkukları
- \* Ertelenmiş vergi
- \* Dava karşılıkları
- \* Yapılmakta olan yatırım sözleşmelerinden kaynaklanan zararlar
- \* Garanti kapsamı için ayrılan karşılıklar<sup>302</sup>

---

<sup>299</sup> Dinç, Yusuf. a.g.t. s 179

<sup>300</sup> David C.Selley and Eric Turner Illustration, a.g.m.

<sup>301</sup> ISA 540.03

Yönetim kademesi mali tablolarda yer alacak muhasebe tahminlerini yapmakla sorumludur. Bu tahminler genellikle gerçekleşmiş ya da gerçekleşmesi muhtemel bir olayın sonuçlarının belirsiz olması durumunda yapılır ve profesyonel bir yargı gerektirir.<sup>303</sup>

### **3.3.7.1.Muhasebe Tahminlerinin İçeriği**

Muhasebe tahminlerinin tespiti muhasebe kaleminin niteliğine bağlı olarak basit ya da karmaşık olabilir. Örneğin, bir kira giderinin tahakkuk ettirilmesi basit bir hesaplama ile yapılabilir. Ancak devir hızı düşük olan ya da kullanılmayan stoklar için ayrılacak karşılıklara ait tahminlerin yapılması, mevcut veriler ve gelecekteki satışlara ilişkin yapılan tahminlerle ilgili önemli analizleri içerebilir.<sup>304</sup>

Muhasebe tahminleri birçok durumda belirli bir formül kullanılmak suretiyle geçmiş tecrübelerle dayanılarak yapılır. Bu tür durumlarda bu formüllerin yönetim tarafından sürekli olarak incelenip revize edilmesi gerekir.

Muhasebe kalemlerine ilişkin belirsizlik olması durumunda muhasebe tahmininin yapılması da mümkün olmamaktadır.

### **3.3.7.2.Muhasebe Tahminleri ile İlgili Oluşabilecek Önemli Hata Riskine Karşı Oluşturulan Denetim Prosedürleri**

Denetçi, işletmenin muhasebe tahminlerinin makul, doğru ve yeterli açıklıkta olduğuna ilişkin uygun denetim kanıtı elde etmek amacıyla ilave denetim prosedürleri dizayn eder ve uygular. Denetim kanıtı muhasebe tahmininden dolayı oluşabilecek önemli hatayı ortaya çıkartabilmelidir. Denetçinin iç kontrolleri içerecek şekilde müşteri ve çevresi hakkında bilgi edinmesi denetçiye finansal tablolarla ilgili meydana gelebilecek önemli hata risklerinin tespitinde yardımcı olur.<sup>305</sup>

---

<sup>303</sup> ISA 540.04

<sup>304</sup> ISA 540.05

<sup>305</sup> ISA 540.08

Denetçi bir muhasebe tahmininin denetlenmesinde aşağıdaki yaklaşımlardan bir ya da birkaçını benimsemelidir:

a) Yönetim tarafından muhasebe tahminleri ile ilgili geliştirilen sistemin gözden geçirilip test edilmesi,

b) Bağımsız olarak yapılan bir tahmininin yönetim kademesi tarafından oluşturulan tahmin ile karşılaştırılması veya

c) Yapılan tahmin sonrasında bu tahmini doğrulayan ve dönem sonu olayların incelenmesi.<sup>306</sup>

Denetçi, işletmenin, muhasebe tahminini yaparken kullanmış olduğu varsayımlarla ilgili uygun temellere dayanıp dayanmadığını değerlendirmelidir. Bazı durumlarda varsayımlar, öngörülen enflasyon oranları, faiz oranları, istihdam oranları ve beklenen pazar büyümesi gibi endüstriyel istatistikleri ve devlet istatistikleri temel alınabilir. Bazı durumlarda ise varsayımlar işletmeye özel ve işletme içersinde oluşturulan veriler esas alınabilir.<sup>307</sup>

Özel teknikler gerektiren karmaşık tahmin yöntemlerinde uzman çalışmalarından yararlanılmalıdır. Bu konu ile ilgili açıklamalar ISA 620-Uzman Çalışmasından Yararlanılması bölümünde açıklanmıştır.

### **3.3.7.3.Hesaplamaların Test Edilmesi**

Denetçi denetim tahminleri ile ilgili yönetim tarafından yapılan hesaplamaları test etmek amacı ile çeşitli denetim prosedürleri uygular. Denetçi uygulayacağı bu prosedürlerin içerik, zaman ve kapsamını belirlerken önemli hata riskine bakar. Denetçi yönetim tarafından yapılan hesaplamaların dışında kendisi de bağımsız olarak tahmin yapabilir Bu durumda denetçi yaptığı tahminlerin objektif olmasına dikkat etmelidir.

---

<sup>306</sup> ISA 540.10

<sup>307</sup> ISA 540.15



#### **3.3.7.4.Dönem Sonrası Olayların İncelenmesi**

Denetimin tamamlanmasından önce fakat dönem sona erdikten sonra meydana gelen işlemler ve olaylar, yönetim kademesi tarafından yapılan muhasebe tahminleriyle ilgili denetim kanıtı sağlayabilir. Denetçinin bu işlem ve olayları incelemesi, yönetim kademesi tarafından muhasebe tahmininin oluşturulmasında kullanılan prosedürleri inceleme ihtiyacını azaltır ya da ortadan kaldırır.<sup>308</sup>

#### **3.3.7.5.Denetim Prosedürleri Sonuçlarının Değerlendirilmesi**

Denetçi, müşteri ve çevresi ile ilgili edindiği bilgilere dayanarak, yapmış olduğu tahminin mantıklılığı ile ilgili son değerlendirmesini yapmalı ve denetim sırasında elde etmiş olduğu kanıtlarla yapmış olduğu tahminin tutarlılığını değerlendirmelidir.<sup>309</sup>

Muhasebe tahminlerinde bulunan doğal belirsizliklerden dolayı, farklılıkları değerlendirmek, diğer denetim alanlarında olduğundan daha zor olabilir. Eldeki denetim kanıtıyla desteklenerek oluşturulan denetçinin tahmin tutarı ile mali tablolardaki tahmin tutarı arasında fark varsa, denetçi bu farklılığın düzeltme gerektirip gerektirmeyeceğini belirler.<sup>310</sup>

#### **3.3.7.6.Yürürlük Tarihi**

Bu standart 15 Aralık 2004 ve sonraki dönemlere ait finansal tabloların denetiminde geçerlidir.

---

<sup>308</sup> ISA 540.23

<sup>309</sup> ISA 540.24

<sup>310</sup> ISA 540.26

### 3.3.7.7.ISA 540-Türkiye Uygulaması

Sermaye Piyasası Uygulamalarını incelediğimizde Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkındaki Tebliğ'de (Seri: XI No I) *“İşletmenin varlık ve borçlarındaki değişmelerin maliyet esaslı ile ölçülememesi hallerinde tahmin ve takdir yoluyla yapılacak değerlemelerde, tarafsız bir uzmanla aynı sonuca ulaşılabilir olması gereği ifade eder. Ancak bu husus, değerlemelerin bilirkişiler aracılığıyla yapılmasının gerekli olduğu anlamını taşımaz.”*<sup>311</sup> ifadesi yer almaktadır. Bu açıklamaya göre ISA 540 ile paralel şekilde muhasebe tahminlerinin denetçiler tarafından yapılabileceği açıklanmıştır. Ayrıca aynı tebliğde hangi durumlarda ve ne tür ölçülere göre muhasebe tahminlerinin yapılması gerektiğine de yer verilmiştir.

SPK XI/I no.lu tebliğin 27. maddesinde ise şüpheli alacaklar için tahmin yöntemine dayanılarak karşılık ayrılması gerektiğini açıklamıştır. Taşındığı subjektif karakter nedeni ile bu yöntem uygulanmasındaki güçlük nedeni ile sorun olabilmektedir. Buradaki madde hükmü, tahmin esasına göre şüpheli alacakların tespitini şart koşmuş olmakla birlikte, ISA 540 ile paralel olarak yapılacak olan tahminin makul bir gerekçeye dayanması gerektiğini belirtmiştir.<sup>312</sup>

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkındaki Tebliğ Taslağı'nda ise yirminci kısımda muhasebe tahminlerinin denetimi ile ilgili açıklamalar yer almaktadır. Bu kısımda muhasebe tahminlerinin denetimine ilişkin hususlara ISA 540 ile paralel olarak değinilmiştir.

3568 sayılı kanun çerçevesinde ise yapılan muhasebe tahminlerine ilişkin açıklamalara sadece muhasebe standartları içerisinde yer verilmiştir. Türk Ticaret Kanunu Taslağında ise yetmiş sekizinci maddede genel değerlendirme ilkelerinden bahsedilmiştir ve tahmin yapılırken Türkiye Muhasebe Standartları'ndaki ilkelerin göz önünde bulundurulması gerektiği açıklanmıştır. Ancak muhasebe tahminlerinin yapılmasında uygulanan denetim prosedürlerinden bahsedilmemiştir.

---

<sup>311</sup> SPK, Seri XI no:1, Resmi Gazete 29.01.1989, no:20064 m 13

<sup>312</sup> Yavaşoğlu, a.g.e. s.178

### 3.3.8.ISA 545-Rayiç Değer Ölçümleri ve Açıklamalarının Denetimi

Bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA)'nın amacı finansal tablolardaki rayiç değer ölçümleri ve açıklamaları ile ilgili denetçiye yol göstermektir.<sup>313</sup> Bu ISA özellikle, mali tablolarda rayiç değer ile gösterilen önemli varlıklar ve yükümlülükler ile sermayenin önemli unsurlarının ölçümü, sunumu ve açıklaması ile ilgili konuları ele alır. Zamanla oluşan rayiç değer ölçümü değişiklikleri farklı raporlama sistemlerinde farklı şekillerde değerlendirilebilir. Örneğin, bazı finansal raporlama sistemleri rayiç değerle ilgili değişikliklerin doğrudan sermayeye yansıtılmasını gerektirirken, bazılarının gelir tablosuna yansıtılmasını gerektirir.<sup>314</sup>

Bu standarda göre denetçi işletmenin finansal raporlama standartlarına uygun olarak rayiç bedel değerlemesi yaptığına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı toplamalıdır.<sup>315</sup> Rayiç değerlerle ilgili uygun değerlendirme yönteminin seçiminden ve açıklamalardan müşteri işletme yönetimi sorumludur.

Rayiç değer ölçümleri de dahil olmak üzere, tahminlere dayalı yapılan ölçümlerin sonuçları kesin değildir. Bu standarda göre rayiç değer ölçümlerinde kullanılan varsayımlar, diğer muhasebe tahminlerinde kullanılan varsayımlarla benzer niteliktedir.

Rayiç değer ölçümleri ile ilgili uygulamalar, işlemler ve yükümlülükler sektörden sektöre değişmektedir. Örneğin borsada işlem gören varlıklar için rayiç değer ölçümü yapmak borsada işlem görmeyenlere göre daha kolaydır. Rayiç değer tahmini bir değerlendirme modeli kullanılarak (indirgenmiş nakit akışları gibi) ya da bu konu ile ilgili bağımsız değerlendirme yapan bir uzmandan yardım alınarak yapılabilir.

---

<sup>313</sup> Leighton McKnight, "ISA, The Audit of Fair Value Measurements and Disclosures" 2003, June 13, <http://www.jamaica-gleaner.com/gleaner/20030613/business/business5.html> (Erişim: 20 Mart 2006)

<sup>314</sup> ISA 545.01

<sup>315</sup> Alok Jain "Use of Valuations Under IAS", June, 2004

<http://www.pwcglobal.com/jm/images/pdf/Use%20of%20Valuations%20Under%20IAS.pdf> (Erişim:20 Mart 2006)

Bir hesapla ilişkili belirsizlik durumunun varlığı veya o hesabın objektif olmaması doğru tahmin yapılmasını engeller. Bu durumda denetçi, raporunun ISA 700 “Mali Tablolara İlişkin Denetçi Raporu” na uygun olarak bir değişikliğe gerek olup olmadığını değerlendirir.<sup>316</sup>

### **3.3.8.1. Rayiç Değer Ölçümlerinde Risk Değerlemesi ve İşletme Prosedürlerinin Anlaşılması**

İç kontrolleri de içerecek şekilde işletme ve çevresinin anlaşılmasında denetçi işletme süreci hakkında rayiç değer ve iddia seviyesindeki önemli hata risklerinin değerlendirilmesi ve ilave denetim prosedürlerinin dizayn edilip uygulanması ile ilgili karar vermek amacı ile bilgi toplar.<sup>317</sup>

Yönetim, rayiç değer ölçümlerinin belirlenmesi ile ilgili muhasebe ve mali raporlama sistemini oluşturmaktan sorumludur. Bazı durumlarda, rayiç değer ölçümü kolay ve güvenilir olabilir. Örneğin, yönetim sahip olduğu hisse senetlerinin rayiç değerini belirlerken yayımlanmış olan fiyat listelerine başvurabilir. Ancak, bazı rayiç değer ölçümleri diğerlerinden daha karmaşık bir yapıya sahiptir ve öngörülmuş olayların gerçekleşmesi ve bunların sonuçları, belirsizlik içermektedir, bundan dolayı kişisel yargıya dayanan varsayımlar, ölçüm sürecinin bir parçası olmalıdır. Denetçinin rayiç değer ölçüm sürecini ve karmaşıklığını anlaması, denetçiye denetim prosedürlerinin yapısını, zamanlamasını ve kapsamını belirlemede yardımcı olur.<sup>318</sup>

İşletmenin rayiç değer ölçümleri ve açıklamaları ile ilgili sürecinin anlaşılmasından sonra denetçi, denetim tekniklerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını belirlerken mali tablolardaki rayiç değer ölçümleri ve açıklamaları ile ilgili doğal risk ve kontrol riski değerlendirmelerini yapar.<sup>319</sup>

---

<sup>316</sup> ISA 545.09

<sup>317</sup> ISA 545.10

<sup>318</sup> ISA 545.11

<sup>319</sup> ISA 545.14

Rayiç değer ölçümünün yanlış yapılma olasılığı doğal risktir. Bundan dolayı, denetim tekniklerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı rayiç değer ölçümünün yanlış yapılma olasılığı ile rayiç değer ölçümlerinin belirlenmesinin göreceli olarak basit veya karmaşık olmasına bağlıdır.<sup>320</sup> Rayiç değer ölçümlerinde kullanılan muhasebe ve raporlama sistemleri karmaşıklaştıkça, rayiç değer ölçümlerinin hatalı olma olasılığı da artar.

### **3.3.8.2. Rayiç Değer Ölçümleri ve Açıklamalarının Uygunluğunun Değerlendirilmesi**

Denetçi, rayiç bedel hesaplamasında kullanılan metodun ve yapılan önemli tahminlerin ilgili finansal raporlama standardına uygun, tam ve tutarlı olup olmadığını işle ilgili tecrübesine ve uyguladığı denetim prosedürlerinin sonuçlarına göre değerlendirmelidir.<sup>321</sup>

### **3.3.8.3. Uzman Çalışmasının Kullanımı**

Bu standarda göre denetçi uzman çalışmasına ihtiyaç olup olmadığını belirlemelidir. Denetçi bununla ilgili karar verirken göz önünde bulundurması gereken hususlar ISA 620'nin 7. paragrafında açıklanmıştır. ISA 620'de ayrıca uzman çalışmasında uyulması gereken kurallar açıklanmıştır.

Uzman çalışmasından yararlanıldığında denetçi uzmanın rayiç değer hesaplamasında baz aldığı yönetimin işletmenin finansal raporlama standartları ile olan uyumunu inceler. Bununla ilgili denetçi uzmanla görüşerek ve uzman raporunu okuyarak bir değerlendirme yapar.

ISA 620'ye göre uzman çalışması uygun olduğu ölçüde denetim kanıtı olarak kabul edilir.

---

<sup>320</sup> ISA 545.15

<sup>321</sup> Alok Jain, a.g.m.

### 3.3.8.4.İşletmenin Rayiç Değer Ölçümleri ve Açıklamalarının Test Edilmesi

Denetçi, işletmenin rayiç değer ölçümleri ve açıklamaları için önemli hata riskini değerlemek amacı ile ilave denetim prosedürleri dizayn edip uygulamalıdır. ISA 330 (Risk Değerlemede Kullanılan Denetim Prosedürleri) , iddia seviyesindeki önemli hata riskinin değerlendirilmesinde dizayn edilip uygulanacak olan ilave denetim prosedürlerinin içerik, zamanlama ve kapsamı ile ilgili denetçinin sorumluluğunu açıklar.<sup>322</sup>

Rayiç değer en iyi kanıtı aktif piyasalardaki yayınlanmış fiyat kotasyonlarıdır. Ancak bazı rayiç değer ölçümleri diğerlerine göre daha karmaşıktır. Bu karmaşıklık, rayiç değeri ölçülen kalemin niteliğinden veya mali raporlama sisteminin şart koştuğu veya yönetimin seçtiği değerlendirme yöntemlerinden kaynaklanmaktadır. Örneğin, aktif piyasalarda kotalı fiyat endeksinin yokluğunda, bazı raporlama sistemleri indirgenmiş nakit akış tablosu analizi veya karşılaştırmalı işlemler modeli gibi alternatif temellere dayalı rayiç değer tahmin hesaplamasına izin verir.<sup>323</sup>

Denetçinin rayiç değer ölçüm sürecini anlaması uygulayacağı denetim prosedürlerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamını belirlemede yardımcı eder.

Bazı varsayımlar, yenileme maliyeti, piyasa veya gelir esaslı yaklaşımların kullanıldığı değerlendirme yöntemine ve değerlendirilen varlık veya yükümlülüğün karakteristik özelliklerine bağlı olarak değişmektedir. Örneğin, gelir esaslı yaklaşım olan indirgenmiş nakit akışlarının kullanıldığı yerlerde, nakit akış düzeyi, analiz süreci ve iskonto oranı ile ilgili varsayımlar olacaktır.<sup>324</sup>

Gelecekteki nakit akışlarının şu anki değerinin hesaplanmasında kullanılan iskonto oranı gibi, rayiç değer ölçümlerinin dayandığı varsayımlar, normalde yönetimin belirli hedefleri ve stratejilerinin sonucu olarak yönetimin beklentilerini yansıtır. Mantıklı olan; bu varsayımların, tek başına ve bir bütün olarak, gerçekçi ve aşağıda belirtilen durumlarla tutarlı olmasıdır:

---

<sup>322</sup> ISA 545.33

<sup>323</sup> ISA 545.35

<sup>324</sup> ISA 545.41

a) Genel ekonomik çevre ve işletmenin içinde bulunduğu ekonomik koşullar;

b) İşletmenin planları;

c) Eğer varsa daha önceki dönemlerde yapılan tahminler;

d) İşletmenin şu anki durumunu etkileyen geçmiş dönemlerdeki tecrübeleri;

e) Finansal tablolarla ilişkili diğer durumlar, örneğin, rayiç değer ölçümleri ve açıklamalarından ziyade, mali tablo hesapları için yapılan muhasebe tahminlerinde yönetimin kullandığı varsayımlar.

f) Eğer uygulanıyorsa, nakit akışlarını etkileyen olası değişkenler ve iskonto oranı üstündeki etkisi de dahil olmak üzere nakit akış riski<sup>325</sup>

Rayiç değerle ilgili gerekli gördüğü takdirde denetçi kendisi bir çalışma yapabilir ancak genellikle denetçi müşteri işletmede var olan modeli inceleyip, uygun olup olmadığını ve kullanılan varsayımların mantıklı olup olmadığını değerlendirmektedir. Burada denetçi, rayiç değer ölçümünü ve açıklamalarını oluşturan verilerinin kontrolünü ve rayiç değer ölçümlerinin eksiksiz olarak bu veriler ve yönetim varsayımlarıyla belirlenip belirlenmediğinin kontrolünü yapar.

### **3.3.8.5.Kanıtlama Amaçlarına Uygun Olarak Bağımsız Rayiç Değer Tahminlerinin Oluşturması**

Denetçi, başka bir denetçi tarafından oluşturulmuş modeli kullanarak işletmenin rayiç değer ölçümünü destekleyecek bağımsız bir rayiç değer tahmininde bulunabilir. Denetçi, denetim süresince denetim tekniklerini kullanırken ISA 520, “Analitik İnceleme Prosedürleri”nin rehberliğinde hareket eder.<sup>326</sup>

---

<sup>325</sup> ISA 545.47

<sup>326</sup> ISA 545.52

### **3.3.8.6.Dönem Sonrası Olaylar**

Bu standarda göre denetçi mali tablolardaki rayiç değer ölçümleri ve açıklamalarında dönem sonrası olayların da etkisini göz önüne almalıdır.

Denetimin bitmesinden önce fakat dönem sonundan sonra gerçekleşen olaylar ve işlemler yönetim tarafından yapılan rayiç değer ölçümleri ile ilgili uygun denetim kanıtı sağlayabilir. Örneğin, dönem sonundan kısa bir süre sonra gerçekleşen bir yatırım mülkiyetinin satışı, rayiç değer ölçümü ile ilgili denetim kanıtı sağlayabilir.<sup>327</sup>

### **3.3.8.7.Rayiç Değerle İlgili Açıklamalar**

Denetçi, işletmenin yapmış olduğu rayiç değer açıklamalarını işletmenin finansal raporlama sistemine uygun olarak yapıp yapılmadığını değerlendirir.

Birçok mali raporlama sisteminde, rayiç değer bilgilerine ilişkin açıklamalar mali tabloların önemli bir parçasıdır. İşletmenin faaliyetinin ve mali durumunun değerlendirilmesinde ilgili kullanıcılara bilgi sağladığından rayiç değer açıklamasının yapılması zorunludur. Mali raporlama sisteminin zorunlu kıldığı rayiç değer bilgilendirmesinin yanında, bazı işletmeler kendi istekleri doğrultusunda mali tablolarında rayiç değer bilgilerini açıklayıcı notlarla gösterirler.<sup>328</sup>

### **3.3.8.8.Denetim Prosedürlerinin Sonuçlarının Değerlendirilmesi**

Denetçi finansal tablolardaki rayiç değer ölçümleri ve açıklamalarının, işletmenin finansal raporlama sistemine uygunluğu ile ilgili son değerlendirmeyi yaparken, elde edilen denetim kanıtının denetim sürecince elde edilen ve değerlendirilen diğer denetim kanıtlarıyla olan tutarlılığını da değerlendirir.<sup>329</sup>

---

<sup>327</sup> ISA 545.54

<sup>328</sup> ISA 545.57

<sup>329</sup> ISA 545.61



### **3.3.8.9.Yönetimin Sunumları**

Denetçi, yönetimin rayiç değer ölçümleri ve açıklamalarını ilgilendiren ve yönetimin işletme yararına bir faaliyetinin belirli bir safhasını gerçekleştirme yeterliliğini ve niyetini yansıtmayı yansıtmadığını da içeren belirli varsayımların makul olması ile ilgili olarak yönetimden yazılı teyitler alır<sup>330</sup> ve bu yönetim teyitleri ISA 580'e göre denetim kanıtı olarak kabul edilir.

### **3.3.8.10.Yürürlük Tarihi**

Bu standart 15 Aralık 2004 ve sonraki dönemlere ait finansal tabloların denetiminde geçerlidir.

### **3.3.8.11.ISA 545-Türkiye Uygulaması**

ISA 545, rayiç değer ölçümleri ve açıklamalarının denetimi ile ilgili denetçiye yol göstermek amacı ile oluşturulan bir standarttır.

Türkiye uygulamalarını incelediğimizde, Sermaye piyasası kanunu ve tebliğleri ile kanun kapsamına giren işletmelere bir takım yükümlülükler getirilmiştir. Özellikle vergi kanunlarıyla benzerliği bulunan muhasebe uygulamaları bakımından, vergi mevzuatından farklı ve işletmeleri ayrı muhasebe tutmak zorunda bırakacak yükümlülükler bulunmaktadır. Genel olarak iktisadi kıymetlerin değerlemesindeki amaç, iktisadi kıymetlerin değerlendirme günündeki gerçek değerlerinin tespiti dolayısıyla işletme aktiflerinin büyüklüğünün tespiti ile dönem kârının bulunmasına yönelik hesaplamalar yapmaktır. Sermaye Piyasası uygulamaları ve süreci, tasarrufların menkul kıymetlere, ya da menkul kıymetlerin tasarruflara yönelimi ile başlamaktadır. Sermaye Piyasası Kanunu'nun 16. maddesine göre Sermaye Piyasası kapsama giren işletmeler mali tablo, rapor ve bilgileri tespit olunacak usul ve esaslara, genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uymak suretiyle düzenlemekle yükümlüdürler. Sermaye Piyasası Kurulu, Kanun'a tabi olan işletmelerin muhasebe, mali tablo ve raporlarının ilke ve

---

<sup>330</sup> ISA 545.63

kurallarını tebliğlerle belirlemiştir. XI/1 seri numaralı SPK Tebliği'nde; SPK Mevzuatı'nda yer alan muhasebe ilke ve standartların vergi mevzuatında yer alan değerlendirme ilke ve kurallarıyla ilgili bulunmadığı, bu nedenle mükelleflerin tuttukları defter ve belgeler ile beyannamelerini vergi mevzuatının ilgili hükümlerine uygun şekilde düzenlemek zorunda oldukları, vergi mevzuatının kurulca belirlenen standartlar ile Türk Ticaret Kanunu'nun muhasebeye ilişkin kurallarından farklı uygulamalara yer verdiği durumlarda işletmelerin, söz konusu mevzuat çerçevesinde, gerekli düzeltmelerin yapılmasının kendi sorumlulukları içerisinde olduğu belirtilmiştir.<sup>331</sup>

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 266. maddesinde rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım-satın bedeli olarak tanımlanmıştır. Bir değerlendirme ölçütü olarak rayiç bedel tanımı, vergi hukukumuzda 2365 s. Kanunla girmiştir. Ancak vergi kanunlarımızda bu değerlendirme ölçütünün suistimale açık olduğunun düşünülmesi nedeni ile mutad bir değerlendirme ölçütü olarak öngörülmemiştir. Sermaye Piyasası Kurulu Bağımsız Denetim Hakkındaki Tebliğ Taslağı'nda ise makul değer hesaplamaları ve açıklamalarının denetimi başlığı altında taslağın yirmi birinci kısmında bu konuya yer verilmiştir. Bu kısımda makul değer hesaplamaları ve açıklamalarına, işletmenin makul değer hesaplamaları ve açıklamalarının oluşturulma sürecine, kontrol prosedürlerinin anlaşılması ve riskin değerlendirilmesine ve yapılan rayiç değer açıklamalarının uygunluğunun değerlendirilmesi ve uzman yardımının alınması konularına ISA 545 ile paralel olarak değinilmiştir.

Kısaca bu standartla ilgili Türkiye uygulamalarında rayiç değer tespitine ve muhasebeleştirilmesine ilişkin vergi ve sermaye piyasası uygulamalarında çeşitli standartlar bulunmaktadır. Ancak ISA 545 ile paralel olarak rayiç değer denetimine ilişkin denetçiye yol göstermek amacı ile henüz sadece Sermaye Piyasası Kurulu Bağımsız Denetim Hakkındaki Tebliğ Taslağı'nda bir çalışma yapılmıştır.

---

<sup>331</sup> Demir Hüseyin, "Sermaye Piyasası Mevzuatı ile Vergi Mevzuatındaki Değerleme Farklılıkları" **E Yaklaşım Dergisi**, Nisan 2003, makale no:3536  
<http://yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2003033536.htm> (Erişim 20 Nisan 2006)

### 3.3.9. ISA 550-İlişkili Şirketler/Taraflar

Bu Uluslararası Denetim Standardı'nın amacı ilişkili şirketlere karşı denetçinin sorumluluğu ve ilişkili şirketlerle yapılan işlemlerin değerlendirilmesi ile ilgili IAS 24-İlişkili şirket açıklamaları ve benzer standartların kapsamına girmeyen durumlarda denetçiye yol göstermektir.

Bu standarda göre denetçi sadece finansal tablolara önemli etkisi olan ilişkili taraf işlemleri ile ilgili kanıt toplamak amacı ile denetim prosedürleri uygulamalarıdır. Yani denetçiden ilişkili taraflarla olan tüm işlemleri ortaya çıkarması beklenemez.

IAS 24'te ilişkili şirketlerle ilgili yapılan tanımlamalar bu standart için de geçerlidir. Bu standarda göre ilişkili taraflarla olan işlemlerin açıklanmasından yönetim sorumludur

İlişkili taraflar ve bu taraflarla yapılan işlemlerin değerlendirmesi yapılırken, denetçinin bu işlemlerle ilgili aşağıdaki sebeplerden dolayı denetçinin aşağıda belirtilen durumlara karşı dikkatli olması gerekir:

a) Finansal raporlama esasları, IAS 24'ün gerektirdiği gibi, bazı ilişkili taraf işlemlerinin ve ilişkinin niteliğinin finansal tablolarda açıklanmasını gerektirir.

b) İlişkili tarafların varlığı ve ilişkili taraf işlemleri finansal tabloları etkileyebilir. Örneğin, Şirket'in vergi yükümlülüğü ve giderleri, farklı mevzuatlara tabi ilişkili tarafların bulunması durumunda uygulanması öngörülen vergi kanunlarına göre değişiklik gösterebilir.

c) Denetim kanıtının kaynağı, denetçinin kanıtın güvenilirliğine ilişkin değerlendirmesini etkiler. Genellikle yüksek dereceli güvence, denetim kanıtının ilişkili olmayan üçüncü şahıslardan alınmasıyla gerçekleşir.

d)İlişkili taraflarla gerçekleştirilen işlemlerin arkasında normal faaliyet kapsamında değerlendirilemeyecek karın paylaşımı ya da hileli işlemler olabilir.<sup>332</sup>

### **3.3.9.1.İlişkili Tarafların Varlığı ve Açıklaması**

Denetçi, bilinen tüm ilişkili taraf işlemlerine ilişkin yöneticilerden aldığı bilgileri gözden geçirmeli ve bu bilgilerin eksiksiz olduğunu kontrol etmek amacıyla aşağıda belirtilen teknikleri uygulamalıdır:

- a) Bilinen ilişkili tarafların önceki yıl çalışma kağıtlarının gözden geçirilmesi,
- b) İlişkili tarafların belirlenmesinde kullanılan işletme prosedürlerinin gözden geçirilmesi,
- c) Yöneticilerin ve diğer çalışanların ilişkili taraflarla olan bağlantıları soruşturulmalı,
- c) Hissedarlara ilişkin kayıtlardan ana hissedarların belirlenmesi veya uygunsa ortaklıklar pay defterinden ana hissedarların listesinin alınması,
- d) Yönetim kurulu ve genel kurul toplantı tutanakları ile diğer ilgili resmi kayıtların incelenmesi,
- e) Daha önceki denetçilerin veya cari dönemi denetleyen diğer denetçilerin ilişkili taraflarla ilgili sahip olduğu ek bilgilerin araştırılması,
- f)Denetlenen birimin vergi beyannameleri ile yetkili mercilere verilen diğer bildirimlerin incelenmesi.<sup>333</sup>

---

<sup>332</sup> ISA 550.06

<sup>333</sup> ISA 550.07

Eğer denetçi ilişkili taraflarla ilgili bilgileri tespit etmeme riskini kişisel yargısıyla düşük olarak belirlerse, yukarıda bahsedilen bu yöntemleri değiştirebilir.

Bu standarda göre denetçi normal olmayan durumlar karşısında belirtilmeyen ilişkili taraflarının varlığına karşı dikkatli olmalıdır. Bu yüzden normal olmayan sözleşme koşullarına, işlemlere, müşterilere ve kayıt altına alınmayan işlemlerin var olup olmadığına dikkat etmelidir, işlem ve ilişkili tarafların varlığını ortaya çıkartmaya yönelik bakiyelere uygulanan detay testleri, toplantı tutaklarının incelenmesi, yatırım ve mutabakatların incelenmesi gibi denetim teknikleri uygulamalıdır.

### **3.3.9.2.Tanımlanmış İlişkili Taraf İşlemlerinin İncelenmesi**

Bu standarda göre ilişkili taraflarla ilgili denetçinin bu taraflara ilişkin işlemlerin doğru ve tam olarak kaydedildiğine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesi gerekir. Ayrıca denetçinin verilen bilginin ve yapılan açıklamaların doğruluğu ile ilgili yönetimden yazılı bir teyit alması gerekir.

### **3.3.9.3.Denetim Sonuçları ve Raporlama**

Eğer denetçi ilişkili taraflar ve bu taraflarla yapılan işlemler hakkında yeterli miktarda uygun denetim kanıtı elde edemezse veya mali tablolardaki açıklamaların yeterli olmadığı sonucuna varırsa, denetçi denetim raporunu buna uygun olarak düzenler.<sup>334</sup>

### **3.3.9.4.Yürürlük Tarihi**

Bu standart 15 Aralık 2004 ve sonraki dönemlere ait finansal tabloların denetiminde geçerlidir.

---

<sup>334</sup> ISA 550.16

### 3.3.9.5.ISA 550-Türkiye Uygulaması

ISA 550'nin amacı ilişkili şirketlere karşı denetçinin sorumluluğu ve ilişkili şirketlerle yapılan işlemlerin değerlendirilmesi ile ilgili denetçiye yol göstermektir.

Bu standartla ilgili Türkiye uygulamalarında SPK X/16 no.lu tebliğde "Ortaklık ve aracı kurum yönetim kurulu; mali tablo ve yıllık raporları imzalamakla yükümlü olan görevlilerin, ortaklıkla ve konsolide mali tablolar kapsamına giren bağlı ortaklıklar, iştirakler ve müşterek yönetime tabi ortaklıklar ile ilgili önemli bilgilere ulaşmasını sağlayacak tedbirleri almakla yükümlüdür. İmza yükümlüsü görevliler, gerek ortaklığın iç kontrol sistemiyle, gerekse kendilerinin bilgiye ulaşma sistemiyle ilgili eleştiri ve önerilerini ortaklık yönetim kuruluna, denetimden sorumlu komiteye, ortaklığın ve aracı kurumun denetimini yapmakta olan bağımsız denetim kuruluşuna bildirmekle ve raporu incelemeleri sırasında kullandıkları iç kontrol sistemi hakkında bilgi vermekle yükümlüdürler."<sup>335</sup> ifadesi yer almaktadır. Burada ilişkili taraflarla olan işlemlerle ilgili bilgilerin doğruluğundan yönetimin sorumlu olduğu açıklanmış ancak bu tebliğde ilişkili taraflarla ilgili denetçinin dikkat etmesi gereken hususlara ve uygulaması gereken denetim prosedürlerine değinilmemiştir.

Henüz üzerinde çalışılan Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkındaki Tebliğ Taslağı'nda ise taslağın yirmi ikinci kısmında ilişkili taraflar başlığı altında ISA 550 ile paralel olarak ilişkili tarafların varlığı, kamuya açıklanması, ilişkili taraflarla yapılan işlemlerin incelenmesi, yönetim beyanları ve denetim sonuçlarının raporlanması konuları açıklanmıştır.

Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nda ise sadece 398. maddede konsolidasyona tabi şirketlerin denetimi ile ilgili genel bir açıklama yapılmıştır. Türk Ticaret Kanunu Tasarısında 398. maddesinin üçüncü fıkrası topluluğun finansal tabloları ile ilgili olup, bunları denetleyen denetçinin görevinin, konsolidasyona tâbi şirketlerin finansal tablolarının incelenmesini kapsayacak şekilde genişlediğini ifade etmektedir. Çünkü topluluğun denetimi konsolidasyona tâbi olan şirketlerin denetiminden soyutlanamaz. Konsolide finansal tablo, konsolidasyona tâbi şirketlerin konsolidasyon kurallarına göre bileşimidir. Konsolidasyona dahil şirket Tasarı

---

<sup>335</sup>SPK Seri:X No:16 m.28/B

hükümlerine göre denetlenmişse, bu denetime gereklilik yoktur. Aynı şekilde, merkezi yurt dışında bulunan bir şirket Tasarının öngördüğü denetimle eşdeğer bir denetimden geçmişse yeniden denetimden geçmez. Yapılan denetimler onay yazısı almışsa veya sınırlı onay yazısı verilmişse ya da ihtilaf varsa denetim gene gerekli olabilir. Ancak bu sorunun çözümü içtihatla gerçekleşecektir.<sup>336</sup> ifadesine yer verilmiştir. Bu madde dışında ilişkili tarafların varlığı ve açıklamasına ilişkin detaylı bir açıklama yer almamaktadır.

3568 sayılı kanun kapsamında ise muhasebe standartlarında yapılan açıklamaların dışında denetim standardı olarak ilişkili taraf işlemlerine değinilmemiştir.

### **3.3.10.ISA 560- Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar**

Bu Uluslararası denetim standardının (ISA) amacı bilanço tarihinden sonraki olaylarla ilgili denetçiye yol göstermektir. Bu standartta, “dönem sonrası olaylar” ifadesi dönem sonu ile denetim raporu tarihi arasındaki dönemde meydana gelen olaylarla, denetçinin rapor tarihinden sonra ortaya çıkan olayları ifade etmektedir. Denetçinin dönem sonrası olayların finansal tablolar ve denetim raporundaki etkisini göz önüne alması gerekir.

Uluslararası Muhasebe Standardı (IAS) 10, “Bilanço Tarihinden sonra gerçekleşen olaylar ve riskler” bilanço tarihinden sonra gerçekleşen iki tür olayın tanımlamasını yapmaktadır:

a) Dönem sonunda var olan olaylara ilave kanıt sağlayan olaylar; (finansal tabloların düzeltilmesini gerektirir) ve

b) Dönem sonunu takiben gerçekleşen durumları belirten olaylar (önemli olması durumunda açıklama yapılmasını gerektirir)<sup>337</sup>

---

<sup>336</sup> TTK Tasarısı m 398 3. paragraf

<sup>337</sup> Rick S.Hayes , Arnold Schilder, Roger Dassen and Philip Wallage, a.g.e. s.25

### **3.3.10.1.Denetim Rapor Tarihine Kadar Gerçekleşen Olaylar**

Denetçi, denetim raporunda düzeltme ya da açıklama gerektirebilecek olaylara ilişkin yeterli miktarda uygun denetim kanıtı toplayacak nitelikte tasarlanmış denetim teknikleri uygulamalıdır.

Denetçi, finansal tabloları önemli ölçüde etkileyen olayların farkına vardığında, bu tip olayların uygun şekilde muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediğini ve finansal tablolarda açıklamaların tam olarak yapılıp yapılmadığını değerlendirmelidir.<sup>338</sup>

### **3.3.10.2.Finansal Tabloların Yayınlanmasından Önce Fakat Denetim Rapor Tarihinden Sonra Çıkan Olaylar**

Bu standarda göre denetçinin denetim rapor tarihinden sonra, finansal tablolara ilgili herhangi bir araştırma yapma veya denetim teknikleri uygulama sorumluluğu yoktur. Denetim rapor tarihinden mali tabloların açıklandığı tarihe kadar geçen sürede oluşan ve finansal tabloları önemli ölçüde etkileyebilecek olayları denetçiye bildirmek yönetimin sorumluluğundadır.

Denetçi, finansal tablolar yayınlanmadan önce ancak denetim raporundan sonra, finansal tabloları önemli derecede etkileyen bir olayı fark ettiğinde finansal tablolarda düzeltme yapılıp yapılmayacağını değerlendirmeli ve bu konuyu yönetimle tartışarak duruma uygun şekilde hareket etmelidir.<sup>339</sup>

---

<sup>338</sup> ISA 560.07

<sup>339</sup> ISA 560.09



Denetçinin mali tabloların değişmesi gerektiğine inandığı durumlarda yönetim, ilgili düzeltmelerin mali tablolara yansıtılmasını istemez ise ve denetim raporu da henüz işletmeye gönderilmemiş ise, denetçi denetim raporunda şartlı görüş veya olumsuz görüş belirtir.<sup>340</sup>

### **3.3.10.3.Finansal Tabloların Yayınlanmasından Sonra Ortaya Çıkan Olaylar**

Bu standarda göre finansal tabloların yayınlanmasından sonra denetçinin finansal tablolara ilgili araştırma yapma sorumluluğu ortadan kalkmaktadır. Ancak finansal tablolar yayınlandıktan sonra denetçi denetim raporu tarihinde meydana gelen bir olayın farkına varırsa, denetim raporunu değiştirmesi gerekebilir. Bu durumda denetçinin, finansal tabloların revizyona ihtiyacı olup olmadığını değerlendirmesi ve sorunu yönetimle tartışıp duruma uygun olarak hareket etmesi gerekir.

Yönetim finansal tabloları revize ettiğinde, denetçi söz konusu duruma uygun olarak gerekli denetim yöntemlerini uygular, yönetimin izlediği adımları inceleyerek bir önceki finansal tabloları ve denetim raporunu alanların durumdan haberdar olup olmadığını kontrol eder ve revize edilmiş finansal tablolar üzerinden yeni bir rapor hazırlar.<sup>341</sup>

Yeni denetim raporu daha önce hazırlanan rapordaki ve daha önce yayınlanan finansal tablolardaki revizyonun nedenini açık bir şekilde ortaya koyan ve durumu açıklayan bir paragraf içermelidir.<sup>342</sup>

### **3.3.10.4.Yürürlük Tarihi**

Bu standart 15 Aralık 2004 ve sonraki dönemlere ait finansal tabloların denetiminde geçerlidir.

---

<sup>340</sup> ISA 560.10

<sup>341</sup> ISA 560.15

<sup>342</sup> ISA 560.16

### 3.3.10.5.ISA 560-Türkiye Uygulaması

ISA 560'ın amacı bilanço tarihinden sonra meydana gelen olaylarla ilgili denetçiye yol göstermektir.

Bu standartla ilgili Türkiye uygulamalarında, Sermaye Piyasası Kurulu düzenlemelerinde bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan hususlara ve bu durumda yapılacak işlemlerin neler olduğuna ilişkin Seri X/16 no.lu tebliğin “Bilanço ve Rapor Tarihinden Sonraki İşlemler” başlıklı 40. maddesi aşağıdaki gibidir:

*“Bilanço tarihinden bağımsız denetim raporunun kesinleştiği tarihe kadar geçen süre içinde mali tabloları etkileyebilecek önemli olayların varlığının tespit edilmesi halinde söz konusu hususlar, mali tablo dipnotlarında açıklanmamışsa, raporda ek bir açıklama paragrafında belirtilir.*

*Raporun kesinleşmesinden sonra mali tabloları etkileyebilecek önemli hususların varlığının tespit edilmesi halinde denetçi, görüşünü değiştirmek gereğini duyarsa, önceki raporu değiştiren veya ona ilavede bulunan ek bir rapor düzenleyebilir. Hazırlanan ek rapor, genel kurul toplantısından önce müşteriye tebliğ edilirse, rapor özetiyle birlikte genel kurulda okunur, yayımlanır ve ayrıca bağımsız denetim raporuyla birlikte Kurula gönderilir.*

*Denetçinin görüş verdiği mali tabloların müşteri genel kurulunda önemli ölçüde değiştirilmesi halinde, hazırlanacak yeni raporun süresi içinde yayımlanmak üzere müşteriye verilmesi zorunludur.”<sup>343</sup>*

Bu tebliğdeki açıklamalar ISA 560 ile olarak düzenlenmiştir. ISA 560'da da bağımsız denetimden sonra gerçekleşen önemli olaylar için revize edilmiş finansal tablolar üzerinden yeni bir rapor düzenlenmesi ve bilanço tarihi ile denetim tarihi arasında gerçekleşen önemli olayların raporda açıklanması gerektiği belirtilmektedir.

---

<sup>343</sup> SPK Seri:X No:16 m 40

Sermaye Piyasası Kurulu'nun Seri XI/I no.lu tebliğinin “Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Hususlar” başlıklı 40. maddesindeki tanımlama ise aşağıdaki gibidir.

*“Mali tablolar, bilanço tarihinde var olan şartlar çerçevesinde hazırlanır. Bilanço tarihi ile mali tabloların kesinleşme tarihleri arasında ortaya çıkan ve tablolarda yer alan tutarları veya işletme faaliyetlerini önemli ölçüde etkileyen veyahut bilanço tarihinde var olan şartları değiştiren hususların mali tablolara değişiklik veya açıklamak suretiyle yansıtılması zorunludur. Mali tabloların genel kurullarda kesinleşme tarihi ile yayım tarihleri arasındaki dönemde ortaya çıkan hususların yayımlanacak tablolarla birlikte açıklanması gerekir.”<sup>344</sup>*

Bu tebliğdeki ifadenin de ISA 560 ile paralel olduğunu söyleyebiliriz. Bununla birlikte yine Seri XI/I no.lu tebliğinin ekinde finansal tablolarda düzeltme gerektiren hususlara da yer verilmiştir.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları hakkındaki tebliğ taslağında ise tebliğ taslağının yirmi üçüncü kısmında “Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olaylar” başlığı altında denetim raporu tarihine kadar gerçekleşen olaylara, rapor tarihinden sonra ancak finansal tabloların yayımlandığı tarihten önce ortaya çıkan olaylara ve finansal tabloların yayımlandığı tarihten sonra gerçekleşen olaylara ISA 560 ile paralel olarak değinilmiştir.

Bilanço tarihinden sonraki olaylar ayrıca Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından düzenlenen muhasebe standartları hakkındaki tebliğ içerisinde açıklanmıştır. Bu standardın amacı;

(a) Bir işletmenin, bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olaylar nedeniyle finansal tablolarında hangi durumlarda düzeltme gerekeceğini ve

(b) Bilançonun yayımı için onayın verildiği tarih hakkında ve bilanço tarihinden sonraki olaylarla ilgili finansal tablolarda açıklanması gereken bilgileri belirlemektir.<sup>345</sup>

---

<sup>344</sup> Seri:XI No:I m 40

<sup>345</sup> TMS 10 “Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı Hakkında Tebliğ” Sıra No:6 Resmi Gazete:20.10.2005 sayı:25972

3568 sayılı kanun ve Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde baktığımızda ise bilanço tarihinden sonraki olaylara muhasebe standartlarında belirtilenlerin dışında denetim standardı olarak ayrıca yer verilmemiştir

### **3.3.11.ISA 570-İşletmenin Sürekliliği**

Bu Uluslararası Denetim Standardı'nın (ISA) amacı, işletmenin sürekliliği ile ilgili yönetimin değerlendirmeleri ve denetçinin sorumluluğu hakkında denetçiye yol göstermektir.

Bu standarda göre denetçi, denetim prosedürlerini planlarken, uygularken ve sonuçlarını değerlendirirken, yönetimin işletmenin sürekliliği ile ilgili varsayımlarının uygun olup olmadığını değerlendirmelidir.

#### **3.3.11.1.Yönetim Kademesinin Sorumluluğu**

İşletmenin sürekliliği varsayımı, finansal tabloların hazırlanışında temel bir ilkedir. İşletmenin sürekliliği varsayımına göre bir işletmenin iflas, iş hayatına son verme veya kanun ve yönetmeliklere göre borç verenlerden kaçma gibi bir niyet taşımamak ve buna gereklilik duymamak üzere, gelecekte de faaliyetlerine devam etmesinin öngörülmesidir. Buna göre varlıklar ve yükümlülükler, işletmenin normal iş seyrinde varlıklarını paraya çevirebileceği ve yükümlülüklerini yerine getirebileceği esasına göre kayıtlara alınır.<sup>346</sup>

Tek başına veya bir bütün olarak, işletmenin sürekliliği varsayımına ilişkin önemli derecede şüphe doğurabilecek olay ve koşullarla ilgili örnekler aşağıda belirtilmiştir. Söz konusu liste bu tür olayların tümünü kapsamamaktadır ya da bu olayların bir veya birkaçının mevcut olması her zaman önemli bir belirsizliğin bulunduğu anlamına gelmemektedir.İşletmenin sürekliliği ile ilgili aşağıdaki koşullar dikkate alınmalıdır;

---

<sup>346</sup> ISA 570.03

**Finansal Koşullar:**

- \* Net borç veya kısa vadeli borç pozisyonu
- \* Uzun vadeli varlıkları finanse etmek için kısa vadeli borçları gereğinden fazla kullanmak, kredilerin vadelerinde geri ödeneceğine dair gerçekçi olmayan varsayımlar,
- \* Alacaklıların ve diğer borç verenlerin finansal desteklerini çekeceklerine ilişkin belirtiler,
- \* Cari veya gelecek dönemlere ait tahmini finansal tablolarda oluşan nakit çıkışları
- \* Gösterge niteliğindeki finansal oranlardaki olumsuzluk
- \* Önemli faaliyet zararları ve nakit akışı sağlamak için kullanılan varlıkların değerlerinde önemli azalışlar
- \* Kar paylarının vadesi gelmesine rağmen ödenememesi veya kar payı ödemelerinin sona ermesi
- \* Borç verenlere ödeme yapılması gereken tarihte ödeme yapılamaması
- \* Borç anlaşmalarının koşullarına uyulamaması
- \* Satıcılarla yapılan işlemlerde, vadeli satıştan peşin ödemeli satışa geçilmesi
- \* Önemli yeni ürünlerin geliştirilmesi ya da diğer önemli yatırımların gerçekleştirilmesi için gerekli finansmanın sağlanamaması

**Faaliyetlerle ilgili Koşullar:**

- \* Yönetim kademesindeki önemli pozisyonların boşaltılması ve yerlerinin doldurulamaması
- \* Büyük bir pazarın, zincirin, lisansın ya da başka tedarikçilerden birinin kaybedilmesi

\* İş gücü problemleri ya da önemli hammadde darboğazı

### **Diğer Koşullar:**

\* Sermaye gerekliliklerine veya yasal gerekliliklere uyulmaması

\* Kaybedilirse işletmenin karşılayamayacağı taleplerle sonuçlanabilecek, işletme aleyhine açılmış yasal veya idari işlemler,

\* İşletmeyi olumsuz yönde etkilemesi beklenen kanun veya hükümet politikası değişiklikleri.<sup>347</sup>

### **3.3.11.2.Denetçinin Sorumluluğu**

Denetçinin sorumluluğu, finansal raporların hazırlanışında yönetim kademesinin işletmenin sürekliliği varsayımının uygunluğunu değerlendirmek ve mali tablolarda açıklanmasını gerektirecek, işletmenin devamlılığını sürdürebilmesine ilişkin belirsizlikler olup olmadığını dikkate almaktır. Finansal raporlama sistemi, yönetim kademesinin işleminin sürekliliğine ilişkin belirli bir değerlendirme yapması için açık bir şart içermese de, denetçi, yönetimi kademesinin işletmenin sürekliliği varsayımının doğruluğunu değerlendirir.<sup>348</sup>

### **3.3.11.3.Denetim Sonuçları ve Raporlama**

Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, denetçi kişisel yargısına göre, tek başına ve ya bütün olarak önemli belirsizliklere yol açacak işletmenin sürekliliğini sürdürebilmesine ilişkin önemli ölçüde şüphe doğurabilecek olay ve koşulların neler olduğuna karar vermelidir.<sup>349</sup>

---

<sup>347</sup> ISA 570.08

<sup>348</sup> ISA 570.09

<sup>349</sup> ISA 570.30

#### **3.3.11.4.Yürürlük Tarihi**

Bu standart 15 Aralık 2004 ve sonraki dönemlere ait finansal tabloların denetiminde geçerlidir.

#### **3.3.11.5.ISA 570-Türkiye Uygulaması**

Bu Uluslararası Denetim Standardı'nın amacı işletmenin sürekliliği ile ilgili yönetimin değerlendirmeleri ve denetçinin sorumluluğu hakkında denetçiye yol göstermektir. Bu standart ile ilgili Türkiye uygulamalarında SPK X/16 no.lu tebliğin 39.maddesinde ISA 570 ile paralel olarak denetçinin işletmenin sürekliliğini tehlikeye düşürecek olayların varlığına kanaat getirmesi durumunda olayların finansal tablolar üzerindeki etkisini göz önünde bulundurarak şartlı ya da olumsuz görüş bildirmesi gerektiği belirtilmiştir. Ancak hangi durumlarda işletmenin sürekliliğinin tehlikeye düşeceğine ve bu konuda yönetim ve denetimin sorumluluğuna değinilmemiştir. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkındaki Tebliğ Taslağında ise bu eksikliği gidermek amacı ile taslağın yirmi dördüncü kısmında işletmenin sürekliliği ile ilgili konulara ISA 570 ile paralel şekilde yer verilmiştir.

Türk Ticaret Kanunu Tasarısında ise 402. maddenin ikinci paragrafında denetçi için “Şirketin ve topluluğun varlığını sürdürebilmesinin şartları ile gelecekteki gelişmesi hakkında yönetim kurulunun yaptığı tahlilleri özellikle irdeler” ifadesi yer almaktadır. Aynı maddede ayrıca denetlenen şirket veya topluluğun varlığını tehlikeye atan ve denetlenen şirket veya topluluğun gelişmesine ciddi engel teşkil eden durumların denetim raporunda açıklanması gerektiği belirtilmiştir.

Yönetim Kurulu'nun şirketin durumu ve geleceği hakkındaki tahlillerinin irdelenmesi ve bunlar üzerine kanaat bildirilmesi uluslararası denetimde rastlanan bir uygulama değildir. ISA 570 uyarınca denetçinin denetlediği işletmelerin sürekliliğine yönelik denetim ve raporlama standartları açıkça belirtilmiştir.<sup>350</sup> Bu taslakta ise belirtilen denetlenen şirket veya topluluğun

---

<sup>350</sup> TÜRMOB, a.g.r. s.33

varlığını tehlikeye atan, gelişmesine engel teşkil eden olguların nasıl saptanması gerektiği belirtilmemiştir.

3568 sayılı kanun çerçevesindeki uygulamalarında ise işletmenin sürekliliğine ilişkin ISA 570'deki gibi detaylı açıklamaların bulunmamasına karşın 3568 sayılı kanunun 12. maddesindeki denetim tanımında işletmenin süreklilik ilkesine ve tam açıklama ilkesine uyulup uyulmadığının araştırılması işlemlerini kapsamaktadır ifadesi yer almaktadır. İşletmenin sürekliliği muhasebenin temel kavramlarından biridir ve 3568 sayılı kanunda da denetçinin bu hususu incelemesi gerektiği belirtilmektedir.

### **3.3.12.ISA 580-Yönetim Bildirimleri**

Bu Uluslararası Denetim Standardı'nın (ISA) amacı yönetimden elde edilen uygun beyanların denetim kanıtı olarak denetçi tarafından kullanımı, değerlendirilmesi ve belgelendirilmesi ile ilgili denetçiye yol göstermektir.

#### **3.3.12.1.Yönetimin Finansal Tablolara İlgili Sorumluluğunu Kabulü**

Bu standarda göre denetçi, yönetimin, finansal tabloları uygulanan finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlayıp sunduğuna dair denetim kanıtı elde etmelidir. Bu kanıtı da yönetim kurulu toplantı tutanaklarından, sorumluluğun kabulüne ilişkin yönetimden alınan yazılı teyit mektubundan ve finansal tabloların imzalı kopyalarından sağlamalıdır.

#### **3.3.12.2.Denetim Kanıtı Olarak Yönetimin Beyanı**

Denetçi, yeterli uygunluktaki diğer denetim kanıtlarının varlığının söz konusu olmadığı durumlarda, yönetim kademesinden mali tablolar için önemlilik arz eden hususlarla ilgili yazılı teyit almalıdır. Yazılı teyit mektubunun alınması ile birlikte denetim ve yönetim arasında muhtemel anlaşmazlıklar da giderilmiş olur.<sup>351</sup>

---

<sup>351</sup> ISA 580.04



Yönetim kademesinden istenecek yazılı teyitler, mali tablolar için tek başına ya da toplu olarak önemli görünen hususlar ile sınırlandırılabilir.<sup>352</sup>

Denetçi denetlediği finansal tabloları önemli derecede etkileyen konularla ilgili yönetim kademesinden teyit alırken aldığı teyidi destekleyen denetim kanıtı elde etmeli ve teyitlerin mantıklılığına ve teyidi sunan yönetim kademesinin yeterli seviyede tecrübe ve yeteneğe sahip olduğuna dikkat etmelidir.<sup>353</sup>

Diğer denetim kanıtlarının, yönetim kademesi tarafından yapılan beyanların aksini göstermesi durumunda, denetçi bu durumu sorgulamalıdır ve gerektiği takdirde yönetim kademesince yapılan diğer beyanları tekrar gözden geçirmelidir.<sup>354</sup>

### **3.3.13.3.Yönetim Beyanının Belgelendirilmesi**

Bu standarda göre denetçi, yönetimle yapılan sözlü gelişmelerin yazılı özetini ya da yönetim kademesi tarafından verilen yazılı teyitleri, kanıt olarak denetim çalışma kağıtları arasında bulundurmalıdır ve denetçi aldığı yazılı teyit mektubunun denetçiye yönelik olarak hazırlanmasına, belirli bilgileri içermesine, tarihi göstermesine ve yönetimden sorumlu kişiler tarafından imzalanmış olmasına dikkat etmelidir.

Yazılı teyit, sözlü olarak yapılan teyitlerden daha iyi bir denetim kanıtıdır ve aşağıdaki şekillerde oluşturulabilir:

a) Yönetim kademesi tarafından verilen teyit mektubu,

b) Yönetim kademesinin beyanları ile ilgili olarak denetçi tarafından yapılan çıkarımları özetleyen, yönetim kademesi tarafından uygunluğu kabul edilmiş ve teyit edilmiş olan mektup; veya

---

<sup>352</sup> ISA 580.05

<sup>353</sup> Rick S.Hayes , Arnold Schilder, Roger Dassen and Philip Wallage,a.g.e. s.25

<sup>354</sup> ISA 580.09

c) Yönetim Kurulu veya benzer bir kurulun ilgili toplantı kayıtları veya mali tablolarının imzalı kopyaları<sup>355</sup>

#### **3.3.12.4.Yönetimin Beyanda Bulunmayı Reddetmesi Durumunda Yapılması**

##### **Gerekenler**

Eğer yönetim kademesi, denetçinin gerekli olduğunu düşündüğü teyidin verilmesini kabul etmiyor ise, bu bir kapsam sınırlaması teşkil etmektedir ve denetçi şartlı görüş bildirme ya da görüş bildirmeme yoluna başvurmalıdır.<sup>356</sup>

#### **3.3.12.5.Yürürlük Tarihi**

Bu standart 15 Aralık 2004 ve sonraki dönemlere ait finansal tabloların denetiminde geçerlidir.

#### **3.3.12.6.ISA 580 Türkiye Uygulamaları**

ISA 580'in amacı yönetimden elde edilen uygun beyanların denetim kanıtı olarak denetçi tarafından kullanımı, değerlendirilmesi ve belgelendirilmesi ile ilgili denetçiye yol göstermektir.

Bu standartla ilgili uygulamalara baktığımızda henüz üzerinde çalışılan Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkındaki Tebliğ Taslağı'nda taslağın yirmi beşinci kısmında "İşletme Yönetiminin Sorumluluklarını İçeren Teyit Mektupları" başlığı altında işletme yönetimin finansal tablolara ilişkin sorumluluğunun kabulüne denetim kanıtı olarak teyit mektuplarına, teyit bilgilerinin yazılı hale getirilmesine teyit mektuplarının temel unsurlarına ve yönetimin teyit mektubu sunmayı reddetmesi halinde yapılacaklara ISA 580 ile paralel şekilde değinilmiştir.

---

<sup>355</sup> ISA 580.11

<sup>356</sup> ISA 580.15

3568 sayılı kanun çerçevesinde hazırlanan tasdik raporlarında ise yönetimin sorumluluklarını içeren ayrı bir teyit mektubu alınmamaktadır ancak düzenlenen denetim sözleşmesinde finansal tablolara ilişkin sorumluluğun yönetime ait olduğuna dair bir ifade yer almaktadır.

Türk Ticaret Kanunu Tasarısında da denetçinin sorumluluğu finansal tabloların denetimi ile sınırlandırılmıştır. Bu tabloların hazırlanıp doğru bir şekilde sunulmasından yönetim kurulu sorumludur. Ancak yönetimden alınması gereken bildirimler ile ilgili herhangi bir açıklama yapılmamıştır.

### **3.4. Diğer Çalışmaların Kullanımı İle İlgili Standartlar**

Diğer çalışmaların kullanımı ile ilgili uluslararası denetim standartları aşağıdaki gibidir;

**\*ISA 600-Diğer Denetçilerin Çalışmalarından Faydalanma**

**\*ISA 610- Denetlenilen İşletmenin İç Denetim Çalışmalarından Yararlanılması**

**\*ISA 620-Uzman Çalışmasından Yararlanılması**

#### **3.4.1.ISA 600-Diğer Bağımsız Denetim Kuruluşunun Çalışmalarından Faydalanma**

Bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA)'nın amacı işletmenin finansal tabloları hakkında görüş bildiren denetçinin incelediği finansal tablolara dahil olan işletmelerin finansal bilgileri üzerinde çalışan diğer denetçilerin çalışmalarından faydalanması durumunda denetçiye yol göstermektir. Finansal tablolara dahil olan işletmeler kendisine ait mali bilgiler bulunan şube, bağlı ortaklık, müşterek yönetime tabi ortaklık, veya diğer tüzel kişilik anlamına gelmektedir

Burada işletme finansal tabloları hakkında görüş bildirecek olan “asıl denetçi” diğer denetçinin çalışmalarının yapılan denetimi ne ölçüde etkileyeceğine dikkat etmelidir.

#### **3.4.1.1.Asıl Denetçi Sıfatına Sahip Olma Şartları**

Asıl denetçi diğer denetçinin çalışmalarından faydalanması halinde söz konusu çalışmaların denetimi nasıl etkileyeceğini belirleyerek kendi katılımının asıl denetçi gibi hareket edecek düzeyde olup olmadığını değerlendirir.

Bu kapsamda asıl denetçi;

a)Kendisinin denetlediği finansal tablonun ilgili kısmının önemliliğini,

b)İşletme ile ilişkili şirket veya bölümlere ilişkin faaliyetlere hakim olma düzeyini,

c)Diğer denetçiler tarafından denetlenen ilişkili şirket veya bölümlere ait finansal tabloların önemli hata riskini,

d)Diğer denetçiler tarafından denetlenen ilişkili şirket veya bölümlere ilişkin olarak ana denetçinin katılımı ile uygulanan ilave prosedürlerin bu standartta düzenlendiği şekli ile uygulanıp uygulanmadığını değerlendirir.<sup>357</sup>

#### **3.4.1.2.Asıl Denetçinin Yöntem ve Teknikleri**

Bu standarda göre asıl denetçi yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek amacı ile denetim teknikleri uygulamalı ve diğer denetçilerin önemli bulgularını göz önünde bulundurmalıdır. Ayrıca asıl denetçi diğer denetçinin çalışmalarından faydalanmayı planladığında, diğer denetçinin göreve atanmasında mesleki yeterliliğini değerlendirmelidir.

---

<sup>357</sup> ISA 600.06

Asıl denetçi, hangi işletme bileşeninin diğer denetçi tarafından denetlendiğini, bunların bir bütün olarak işletmenin mali tablosu üzerindeki önemini, diğer denetçinin isimlerini, ilgili işletme bileşenlerinin önemsiz oluşuna dair varılan kararları denetim çalışma kağıtlarında belgeler. Asıl denetçi ayrıca uygulanan yöntem ve teknikleri ve varılan kararları da belgeleyebilir. Örneğin, diğer denetçiye ait, incelenen çalışma kağıtları belirlemeli ve yapılan görüşmelerin sonuçları kayıt edilmelidir.<sup>358</sup>

### **3.4.1.3.Denetçiler Arasında İşbirliği**

Diğer denetçi kendi çalışmalarından, asıl denetçinin hangi bağlamda faydalanacağını bildiği koşullarda, asıl denetçi ile işbirliği içerisinde olmalıdır. Bu kapsamda diğer denetçi, denetimin herhangi bir unsurunun kendisinde istenildiği şekilde yürütemeyeceği hususunu asıl denetçinin dikkatine sunabilir. Benzer olarak, asıl denetçi, diğer denetçinin çalışmalarına etkisi olabilecek konuların ortaya çıkması halinde, bu konularla ilgili olarak diğer denetçiye tavsiyelerde bulunabilir.<sup>359</sup>

### **3.4.1.4.Raporlama**

Bu standarda göre asıl denetim firması diğer denetim firmasının çalışmalarını kullanamayacağına ve diğer denetim firmasına ilişkin bilgi edinmeye yönelik yeterli denetim prosedürü uygulayamadığına karar verirse şartlı görüş bildirmeli ya da görüş bildirmekten kaçınmalıdır.

---

<sup>358</sup> ISA 600.14

<sup>359</sup> ISA 600.15

### **3.4.1.5.ISA 600-Türkiye Uygulaması**

ISA 600'ün amacı işletmenin finansal tabloları hakkında görüş bildiren denetçinin incelediği finansal tablolara dahil olan işletmelerin finansal bilgileri üzerinde çalışan diğer denetçilerin çalışmalarından faydalanması durumunda denetçiye yol göstermektir.

ISA 600 ile ilgili Türkiye uygulamalarında SPK X/16 no.lu tebliğde bu konu ile ilgili bir açıklama olmamasına karşılık bu konu Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Denetim Hakkındaki Tebliğ Taslağı'nın yirmi altıncı kısımda diğer bağımsız denetim kuruluşunun çalışmalarından faydalanma başlığı altında açıklanmıştır. Bu kısımda belirtilen amaç ISA 600 ile paraleldir. SPK taslağı ISA 600'de incelenen işletmenin finansal tablolarına dahil olan işletmeler kavramını söz konusu işletmenin finansal tablolarında yer alan bölüm, şube, bağlı ortaklık, müşterek yönetime tabi teşebbüs ve bağlı ortaklık olarak açıklamıştır.

3568 sayılı kanun ve Türk Ticaret Kanunu Tasarısı çerçevesinde ise diğer bağımsız denetim kuruluşlarının çalışmalarından faydalanılması hakkında herhangi bir düzenleme yapılmamıştır.

### **3.4.2.ISA 610-Denetlenen İşletmenin İç Denetim Çalışmalarından Yararlanması**

Bu Uluslararası Denetim Standardı'nın amacı iç denetim çalışmalarının dikkate alınmasında denetçiye yol göstermek ve standartlar oluşturmaktır.

İç denetim şirket içinden özel personel atanan kişilerin yaptıkları iç kontrol sisteminin bağımsız bir fonksiyonudur. İç denetçinin amacı iç kontrollerin iyi bir şekilde dizayn edilip uygun bir şekilde işleyip işlemediğini ölçmektir. İç denetim bölümünün yaptığı işin önemli bir bölümü bağımsız dış denetçi için yararlıdır. Bu standart iç denetçi tarafından yapılan işin değerlendirilmesinde uygulanan prosedürler denetçiye hakkında yol gösterir.<sup>360</sup>Bu standart iç

---

<sup>360</sup> The Consultative Group to Assist the Poorest ,a.g.m. s.17

denetim çalışmalarına başvurulması konusunda uygulanmaktadır. Bağımsız denetçi denetim sureci boyunca iç denetim çalışmalarının belirli bölümlerinden yararlanabilir.

#### **3.4.2.1.İç Denetimin Kapsamı ve Amaçları**

İç denetimin kapsam ve amaçları işletmenin byklğne, yapısına ve yönetimin isteklerine göre değişiklik gösterir. Genelde iç denetim çalışmaları aşağıda yer alan faaliyetlerin bir veya daha fazlasını kapar:

\* Muhasebe ve iç kontrol sisteminin gözden geçirilmesi: Güvenilir muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin kurulması işletme yönetiminin sorumluluğunda olup sürekli olarak gözlemlenmelidir. Yönetim tarafından, bu sistemlerin gözden geçirilmesi, izlenmesi ve olabilecek yenilikler hakkında fikir verilmesi için, iç denetim bölümüne belirli sorumluluklar verilmiştir.

\* Finansal ve faaliyetlerle ilgili bilgilerin incelenmesi: Bu bilgilerin tespit edilmesi, lğlmesi, sınıflandırılması ve raporlanması için kullanılan yöntemlerin incelenmesi ve her bir kalemlle ilgili olarak işlemler, hesap bakiyeleri ve prosedürlerle ilgili yapılan özel soruşturmaları içerir.

\* İşletmenin finansal nitelikli olmayan kontrolleri de dahil olmak üzere faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğinin gözden geçirilmesi

\* Kanunlar, yasal düzenlemeler, diğer işletme dışı konmuş kurallar ve yönetimin koymuş olduğu politika ve kurallarla uygunluğun gözden geçirilmesi<sup>361</sup>

---

<sup>361</sup> ISA 610.05

### **3.4.2.2.Bağımsız Denetçi ve İç Denetçi Arasındaki İlişki**

Bağımsız denetçinin görevi işletmenin finansal tabloları hakkında bağımsız bir görüş bildirmektir. İç denetimin amacı ise yönetimin isteklerine göre değişmektedir. Çünkü iç denetim denetlenen işletmenin bir parçasıdır. Buna rağmen her ikisinin de amaçları benzerdir ve bundan dolayı iç denetimin bazı yönleri bağımsız denetim yöntem ve tekniklerinin içeriği, zamanlaması ve kapsamını belirlemede yararlı olabilir.

### **3.4.2.3.İç Denetimin Anlaşılması ve Ön Değerlendirme**

Denetçi denetimin planlama aşamasında iç denetim ile ilgili bir ön değerlendirme yapmalıdır. Bu ön değerlendirme denetçiye denetimin içerik, zamanlama ve kapsamında iç denetim çalışmasından ne ölçüde yararlanacağını belirlemesini sağlar. İç denetimin ön değerlendirmesinde denetçi, iç denetimin organizasyondaki konumunu, iç denetim fonksiyonunun kapsamını, iç denetimin uzman kişiler tarafından yapılıp yapılmadığını ve iç denetimle ilgili yapılan çalışmalarda gösterilen mesleki dikkat ve özeni göz önünde bulundurur.

### **3.4.2.4.İç Denetimin Değerlendirilmesi ve Test Edilmesi**

İç denetim çalışmasının değerlendirilmesinde ve test edilmesinde denetçi, bu çalışmanın yeterli teknik eğitime ve deneyime sahip olan kişiler tarafından yapılıp yapılmadığına, ulaşılan sonuçlarla ilgili yeterli derecede kanıt toplanmasına, yapılan çalışmalarla ortaya çıkartılan iç denetim raporunun tutarlı olup olmadığına ve iç denetim tarafından ortaya çıkartılan hususların çözüme ulaştırılıp ulaştırılmadığına dikkat eder.

### **3.4.2.5.Yürürlük Tarihi**

Bu standart 15 Aralık 2004 ve sonraki dönemlere ait finansal tabloların denetiminde geçerlidir.



### 3.4.2.6.ISA 610-Türkiye Uygulaması

İç denetim organizasyon içinde bağımsız bir biçimde kurulan ve işletme faaliyetlerini bağımsızca inceleyen, analiz eden ve değerlendiren bir fonksiyondur. Bu fonksiyon yönetimi incelediği konularla ilgili olarak bilgilendirir, öneri sunar, danışmanlık yapar, analiz ve değerlendirmelerini aktarır.<sup>362</sup> Bir bağımsız denetçinin amacı denetlediği mali tablolar hakkında bir karara varabilmektir. Bu amaçla kararını destekleyecek sayı ve nitelikte delil toplayıp, değerlendirmesi gerekmektedir. Yapacağı çalışmaların bir planını yaparken işletmenin iç kontrol sistemini gözden geçirir ve değerlendirir. İç kontrol sistemini değerlendirme ve denetim planını hazırlama aşamalarında bağımsız denetçinin önemli dayanağı eğer koşullar gerçekleşirse iç denetçinin çalışmaları olacaktır.<sup>363</sup>

İç denetçinin amacı ise iç kontrollerin iyi bir şekilde dizayn edilip uygun bir şekilde işleyip işlemediğini ölçmektir. İç denetim bölümünün yaptığı işin önemli bir bölümü bağımsız dış denetçi için yararlı olabilir. ISA 610 iç denetçi tarafından yapılan işin değerlendirilmesinde uygulanan prosedürler hakkında yol göstermektedir.<sup>364</sup>

Bu standart ile ilgili Türkiye uygulamalarını incelediğimizde günümüzde dış denetim ve iç denetim çalışmaları arasındaki uyum giderek artmaktadır. Çok iyi işlediği bilinen bir iç kontrol sistemi ve yeterli bir iç denetim bölümü bulunan bir işletmede denetçi iç kontrol sistemini başlıca denetim kanıtları arasında değerlendirebilmekte ve mali durum ve faaliyet sonuçları üzerinde rahatlıkla görüş bildirebilmektedir.<sup>365</sup>

Sermaye Piyasalarındaki uygulamaları incelediğimizde hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıklar, yönetim kurulu tarafından kendi üyeleri arasından seçilen en az iki üyeden oluşan denetimden sorumlu komite kurmak zorundadırlar. Hisse senetleri borsada işlem görmeyen ortaklıklar da; isteğe bağlı olarak tebliğde düzenlenen esaslar çerçevesinde komite

<sup>362</sup> Uzun, Ali Kamil “Geleceğin Yönetiminde İç Denetim” **Mali Çözüm Dergisi** sayı:42, (Ocak-Şubat-Mart) 1998, <http://www.ismmmo.org.tr/searchdergi.asp> (Erişim:15 Mart 2006)

<sup>363</sup> Bozkurt, Nejat “Mali Tabloların Bağımsız Denetimi Açısından Denetçi ve İç Denetçi İlişkisi” a.g.m.

<sup>364</sup> The Consultative Group to Assist the Poorest, a.g.m. s.17

<sup>365</sup> Nahit Akarkarasu , “Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler” Sermaye Piyasası Kurulu Denetleme Dairesi Yeterlik Etüdü, İstanbul 2000, s.20

oluşturabilirler ve bu hususa kamuya yaptıkları açıklamalarda yer verebilirler. Denetimden sorumlu komite; ortaklığın muhasebe sistemi, finansal bilgilerin kamuya açıklanması, bağımsız denetimi ve ortaklığın iç kontrol sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini yapar. Ortaklığın muhasebe ve iç kontrol sistemi ile bağımsız denetimi ile ilgili olarak ortaklığa ulaşan şikayetlerin incelenmesi, sonuca bağlanması, ortaklık çalışanlarının, ortaklığın muhasebe ve bağımsız denetim konularındaki bildirimlerinin gizlilik ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesi konularında uygulanacak yöntem ve kriterler denetimden sorumlu komite tarafından belirlenmektedir.<sup>366</sup> Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkındaki Tebliğ Taslağı'nda ise yirmi yedinci kısımda “Bağımsız Denetimde İç Denetim Çalışmasının Kullanılması” başlığı altında bir düzenleme yapılmıştır. Bu kısımda iç denetim çalışmalarının kullanımında uyulması gereken esaslara ve kullanılacak iç denetim çalışmalarının zamanlaması ve değerlendirilmesine ISA 610 ile paralel şekilde değinilmiştir.

Türk Ticaret Kanunu Taslağında ise anonim şirketler için finansal tabloların yanında yıllık raporların da denetlenmesi gerektiği belirtilmiştir.<sup>398</sup> maddenin birinci fıkrasında hem şirketin hem de topluluğun denetiminin yıllık denetim raporunun, envanterin, Uluslararası Denetim Standartları bağlamında yapılan muhasebe iç denetimlerinin denetlenmesini ifade ettiği belirtilmiştir. Burada Uluslararası Denetim Standartları bağlamında yapılan muhasebe iç denetimlerinden kastedilen şirket içersinde oluşturulan çeşitli komiteler ve özellikle halka açık şirketlerde denetim komitesi ve müfettişler aracılığıyla yapılan veya holdinglerde tüm topluluğu kapsar şekilde yapılan denetimlerdir. Dolayısı ile Türk Ticaret Kanunu Taslağı'nda anonim şirketler için yapılacak olan denetimde iç denetim yapısının da kontrol edilmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nın 378. maddesinde ayrıca ISA 610'dan farklı olarak hisse senedi borsada işlem gören şirketler için öngörölmüş olan iç denetim komitesinin yanında sadece risklere odaklanan “riskleri erken teşhis” komitesinin de kurulması gerektiği belirtilmiştir. Bu komitenin denetim komitesinden farkı risk teşhisi ve müşteri işletmenin gelecekteki durumunun yorumu ile ilgili olarak kurulmasıdır. Kanun tehlikelerin erken teşhisi

---

<sup>366</sup> Türkiye Sermaye Piyasası Aracı Kuruluşları Birliğı- Sermaye Piyasası İleri Düzey Lisans Eğitimi, “Muhasebe, Denetim Etik ve Kurallar” Mart 2004  
[http://www.tspakb.org.tr/docs/egitim\\_notlari/muhasebe\\_denetim\\_ileri.pdf](http://www.tspakb.org.tr/docs/egitim_notlari/muhasebe_denetim_ileri.pdf) (Erişim: 15 Nisan 2006)

komitesine aynı zamanda iç denetim komitesinin görevlerini de yüklemektedir. Bu nedenle halka açık şirketlerde tarafsız bir yönetim kurulu başkanlığında çalışması daha doğru olmaktadır.

3568 sayılı kanun çerçevesinde ise iç kontrol sisteminin incelenmesi gerektiği belirtilmekle birlikte iç denetim çalışmasından yararlanılması ile ilgili herhangi bir açıklama yapılmamıştır.

### **3.4.3.ISA 620- Uzman Çalışmasından Yararlanılması**

Bu Uluslararası Denetim Standardı'nın (ISA) amacı uzman çalışmasından denetim kanıtı olarak yararlanılması ile ilgili denetçiye yol göstermektir. Burada denetçi uzman çalışmasından faydalanılması durumunda bu çalışma ile ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı toplamalıdır.

Bu standarda göre “Uzman” muhasebe ve denetim dışındaki herhangi bir alan hakkında gerekli yetenek, bilgi ve tecrübeye sahip kişi ve kurum olarak tanımlanmaktadır. Uzman müşteri işletme ya da denetçi tarafından görevlendirilmiş olacağı gibi müşteri işletme ya da denetim firmasının personeli de olabilir.

#### **3.4.3.1.Uzman Çalışması İçin İhtiyacın Belirlenmesi**

Müşteri işletme hakkında bilgi edinilmesi ve değerlendirilmiş olan risklere karşı ilave denetim prosedürlerinin uygulanması esnasında denetçi işletmeyle beraber veya bağımsız olarak, bir uzmanın rapor, görüş, değerlendirme veya beyan şeklindeki çalışmalarını denetim kanıtı olarak kullanabilir. Bu duruma ilişkin aşağıdakileri örnek olarak gösterebiliriz:

-Arsa, bina, makine tesis ve cihazlar, sanat çalışmaları ve değerli taşlar gibi bazı varlıkların değerlendirme çalışmaları,

-Mineral stokları, yer altı madenleri ve petrol rezervleri ile fabrika ve makinelerin kalan faydalı ömürlerinin tespiti gibi varlıkların adetlerinin ve fiziki durumlarının belirlenmesi,

- Aktüer değerlendirme gibi özel teknik veya yöntemler kullanılarak tutarların belirlenmesi

- Devam eden anlaşmalara göre tamamlanan veya tamamlanacak işlerin ölçülmesi

-Anlaşmaların, kanunların, tüzüklerin yorumlanmasına ilişkin yasal görüşlerin alınması gibi örnekler verilebilir.<sup>367</sup>

Uzman çalışmasına ihtiyaç olup olmadığı belirlenirken denetçi, incelediği finansal tablo kaleminin önemlilik seviyesine, konunun karmaşıklığı nedeni ile yanlış beyan edilme riskine ve konu ile ilgili toplanan diğer denetim kanıtlarının sayı ve kalitesine dikkat etmelidir.

#### **3.4.3.2.Uzmanın Tarafsızlığı ve Mesleki Yeterliliği**

Denetçi uzman çalışmasını değerlendirirken uzmanın mesleki açıdan yeterliliğine ve bağımsızlığına dikkat etmelidir. Uzmanın mesleki açıdan yeterli olması için bu konu ile ilgili bir kuruluşa üye olması ya da mesleki yeterliliğini ispatlayacak bir sertifikasının olması gerekir.

Uzmanının bağımsızlığı ise müşteri işletme personeli ve ya müşteri işletmeye herhangi bir açıdan bağlı olması durumunda sağlanamayabilir. Eğer denetçinin uzmanın yeterliliği veya tarafsızlığı hakkında endişeleri varsa, tereddütlerini işletme yönetimiyle tartışmalı ve uzmanın çalışmasından yeterli denetim kanıtı elde edip edemeyeceğini değerlendirmelidir.

#### **3.4.3.3.Uzman Çalışmasının Kapsamı**

Bu standarda göre bağımsız denetçi, uzman çalışmasının kapsamının kendi açısından yeterli olduğuna dair uygun denetim kanıtı elde etmelidir.

#### **3.4.3.4.Uzman Çalışmasının Değerlendirilmesi**

Denetçi denetim kanıtı olarak sunulan uzman raporunun uygunluğunu değerlendirmelidir. Bu değerlendirmeyi yaparken de kullanılan kaynağa, kullanılan varsayım ve uygulanan metotların geçmiş yıllarla olan uygunluğuna ve uzmanın elde ettiği sonuçların denetim prosedürleri ile desteklenip desteklenmediğine dikkat etmelidir.

---

<sup>367</sup> ISA 620.06

Kullanılan varsayım ve yöntemlerin uygunluğu ve makul olması uzmanın sorumluluğundadır. Denetçi aynı derecede uzmanlık sahibi değildir ve bunun sonucu olarak her zaman uzmanın yöntem ve varsayımlarını sorgulayamaz. Fakat denetçi uzmanın işletme hakkındaki bilgi düzeyini ve diğer denetim yöntem ve teknikleri ışığında kullanılan varsayım ve yöntemleri anlamalı, uygun ve makul olup olmadığını değerlendirmelidir.<sup>368</sup>

Uzman çalışmalarının denetçiye yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlamaması ya da uzmanın elde ettiği sonucun tutarlı olmadığı düşünülmesi durumunda denetçi bu durumu uzmanla görüşmeli ve ilave denetim teknikleri uygulamak sureti ile gerekli gördüğü takdirde denetim raporu görüşünü değiştirmelidir.

#### **3.4.3.5. Denetim Raporunda Uzman Raporuna Referans Verilmesi**

Değişikliğe uğramış bağımsız denetçi raporu düzenlenmişse, bağımsız denetçi uzmanın çalışmasına referans vermemelidir. Bu tür bir referans, böyle bir niyet olmasa bile şartlı görüş veya sorumluluğun bölünmesi şeklinde algılanabilir.<sup>369</sup>

Eğer uzmanın çalışması sonucu, denetçi değişikliğe uğramış (açıklayıcı paragraf içeren) denetim raporu düzenlemeye karar verirse, bazı durumlarda değişikliğin içeriği açıklanırken uzmanın çalışmasına referans vermek veya çalışmayı açıklamak uygun olabilir. (uzmanın kimliği ve projeye katılma derecesi dahil olmak üzere) Bu gibi durumlarda, denetçinin böyle bir referans kullanmadan önce uzmandan izin alması gerekmektedir. Eğer izin alınamazsa ve referansın gerekli olduğuna inanılıyorsa, denetçi yasal görüş almayı düşünebilir.<sup>370</sup>

---

<sup>368</sup> ISA 620.14

<sup>369</sup> ISA 620.16

<sup>370</sup> ISA 620.17

### **3.4.3.6.Yürürlük Tarihi**

Bu standart 15 Haziran 2005 ve sonraki dönemlere ait finansal tabloların denetiminde geçerlidir.

### **3.4.3.7.ISA 620-Türkiye Uygulaması**

ISA 620'nin amacı uzman çalışmasından faydalanılmasının denetim kanıtı olarak kullanılmasında denetçiye yol göstermektir.

ISA 620 ile ilgili Türkiye uygulamalarında SPK X/16 no.lu tebliğe göre denetçinin ihtiyaç duyulduğu takdirde bağımsız denetim hizmeti sırasında kuruluş dışındaki uzman kişilerden görüş alınması ve ek araştırma yaptırılması gerekir. Bu tebliğ ayrıca denetimden sorumlu olan komite için de ihtiyaç olduğu konularda uzman görüşünden yararlanılabileceği ve danışmanlık hizmetlerinin maliyetinin ortaklık tarafından karşılanacağı belirtilmiştir.

Henüz üzerinde çalışılmakta olan Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkındaki Tebliğ Taslağın'da ise taslağın yirmi sekizinci kısmında "Bağımsız Denetimde Uzman Çalışmasından Faydalanma" başlığı altında uzman çalışmasının kullanımında izlenecek esaslara, uzman çalışmasının değerlendirilmesi ve raporlamaya ISA 620 ile paralel şekilde değinilmiştir.

Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve 3568 sayılı kanun çerçevesinde ise uzman çalışmasından yararlanılmasına ilişkin Vergi Usul Kanununda ve Türk Ticaret Kanununda belirtilen muhasebe ilkelerinin dışında denetçinin uzman çalışmasından yararlanması ile ilgili denetçiye yol göstermek amacı ile ayrı bir çalışma yapılmamıştır. Bu kanunlardaki açıklamalar daha çok değerlendirme ilkelerini içermektedir.

### **3.5.Denetim Sonuçları ve Raporlamaya İlişkin Standartlar**

Denetim sonuçları ve raporlanmasına ilişkin standartlar aşağıdaki gibidir;

\* **ISA 700**-Bağımsız Denetim Raporu

\* **ISA 710**-Karşılaştırmalar

\* **ISA 720** Denetlenmiş Mali Tabloları İçeren Dökümanlarda Yer Alan Diğer Bilgiler

#### **3.5.1.ISA 700-Bağımsız Denetim Raporu**

Bu Uluslararası Denetim Standardı'nın (ISA) amacı işletmelerin finansal tablolarının bağımsız denetimi sonucu yayınlanan bağımsız denetim raporunun şekil ve içeriği hakkında denetçiye yol göstermektir.

Bağımsız denetçinin görevi finansal tablolar hakkında gerekli denetim kanıtlarını toplayarak bunları incelemek, değerlendirmek ve bu kanıtlar üzerinden bir sonuca ulaşarak bağımsız denetçi görüşünü oluşturmaktır. Denetim raporundaki görüş bölümü finansal tabloların bütününe yönelik anlaşılır bir ifade ile açıklanmalıdır.<sup>371</sup>

Bu inceleme ve değerlendirme; finansal tabloların Genel Kabul Görmüş Finansal Raporlama Standartları; Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) veya yerel standartlar ve uygulamalara uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının kontrollerini içermektedir. Ayrıca, kontrol ve görüş oluşturma sırasında finansal tabloların yasal mevzuat ile uygunluğunun kontrolü de dikkate alınmalıdır.<sup>372</sup>

Bu standarda göre bağımsız denetim raporu finansal tablolar üzerinde oluşturulan ve açık bir şekilde ifade edilen bağımsız denetçi görüşünü içermelidir.

---

<sup>371</sup> Syed Imtiaz Abbas Hussain a.g.m.

<sup>372</sup> ISA 700.03

### **3.5.1.1.Bağımsız Denetim Raporunun Temel Unsurları**

Bağımsız denetim raporu aşağıdaki sıralamada olduğu gibi temel unsurları içermektedir;

a) Başlık

b) Raporun verileceği adres (muhatap)

c) Giriş (Bilgilendirme) Paragrafı,

(i) Bağımsız denetime tabi tutulan finansal tablolar hakkında açıklama

(ii) İşletme yönetiminin ve denetçinin yükümlülüklerini açıklayan genel paragraf.

d) Kapsam paragrafı (denetimin içeriğinin açıklanması);

(i) Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) ya da ilgili yerel standart ya da uygulamalara referans gösterilmesi

(ii) Yapılan denetimin tanımlanması

e) Görüş paragrafı,

(i) Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan raporlama sistemine ilişkin referans (Finansal raporlama sistemi olarak Uluslararası Muhasebe Standartları'nın uygulanmadığı durumlarda ulusal mali raporlama sisteminin uygulanması) ve,

(ii) Finansal tablolar hakkında sunulan görüş

f) Denetim rapor tarihi

g) Bağımsız denetçinin adresi ve



h) Bağımsız denetçinin imzası<sup>373</sup>

#### **3.5.1.1.1.Başlık**

Bağımsız denetim raporunun uygun bir başlığı olmalıdır. “Bağımsız Denetçi” ünvanının kullanılması bağımsız denetçi raporlarının; işletme yöneticileri, yönetim kurulu veya bağımsız denetçinin sahip olması gereken etik kurallara sahip olmayan bir başka denetçi tarafından hazırlanan raporlardan ayırt edilebilmesi için uygundur.<sup>374</sup>

#### **3.5.1.1.2.Raporun Verileceği Adres (Muhatap)**

Bağımsız denetçi raporu, yasal düzenlemeler ve bağımsız denetim anlaşması çerçevesinde belirlenen muhataba hitaben düzenlenmelidir. Bağımsız denetim raporu genel olarak finansal tabloları bağımsız denetime tabi tutulan işletmenin, yönetim kurulu veya ortaklarına hitaben düzenlenir.<sup>375</sup>

#### **3.5.1.1.3.Giriş (Bilgilendirme) Paragrafı**

Bu standarda göre denetçi rapordaki bağımsız denetime tabi tutulan finansal tabloları tanımlamalı ve bu finansal tabloların ait olduğu dönemi açıklamalıdır.

Denetim raporunda; finansal tabloların hazırlanma sorumluluğunun işletme yönetiminde olduğu, denetçi olarak, denetçinin sorumluluğunun bu finansal tablolar hakkında görüş bildirmek olduğunu belirten bir açıklamanın yer alması gerekmektedir.<sup>376</sup>

---

<sup>373</sup> ISA 700.05

<sup>374</sup> ISA 700.06

<sup>375</sup> ISA 700.07

<sup>376</sup> ISA 700.09

#### 3.5.1.1.4.Kapsam Paragrafı

Denetim raporunda, denetimin içerik olarak Uluslararası Denetim Standartları'na (ISA) ve diğer yerel standartlar ve uygulamalara uygun olarak gerçekleştirildiği açıklanmalıdır."Kapsam" paragrafında ayrıca bağımsız denetçinin uygulaması gereken denetim yöntem ve prosedürlerini uygulandığı da belirtilmelidir. Okuyucu bu bilgiye denetimin yürürlükte olan standart ve uygulamalara uygun olarak yürütüldüğüne dair bir güvence elde edebilmek için ihtiyaç duymaktadır. Aksi belirtilmediği sürece, uygulanan denetim standartlarının ve uygulamalarının denetçinin adresi olan ülkenin standart ve uygulamaları olduğu varsayılmaktadır.<sup>377</sup>

Denetim raporu yapılan denetimle ilgili aşağıdakileri içerecek şekilde hazırlanmalıdır:

a) Denetim, finansal tablolarda yer alan tutar ve açıklamalara ilişkin elde edilen kanıtların test etme yöntemi ile incelenmesini

b) Finansal tabloların hazırlanması sırasında uygulanan muhasebe standartlarının değerlendirilmesini,

c) Finansal tabloların hazırlanması sırasında yönetim tarafından yapılan önemli muhasebe tahminlerinin değerlendirilmesini ve

d) Finansal tabloların bir bütün olarak sunumunun değerlendirilmesini içermelidir.<sup>378</sup>

---

<sup>377</sup> ISA 700.12

<sup>378</sup> ISA 700.14

### **3.5.1.1.5.Görüş Paragrafı**

Denetim raporunun görüş paragrafı finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan finansal raporlama standardını , (Kullanılan standart Uluslararası Muhasebe Standardı'ndan farklı ise kullanılan standardın ait olduğu ülke, ayrıca belirtilmelidir.) ve denetçinin finansal tablolar üzerindeki görüşünü açık olarak ifade etmelidir.<sup>379</sup>

### **3.5.1.1.6.Rapor Tarihi**

Bağımsız denetçi, rapor tarihi olarak denetim çalışmalarının tamamlandığı tarihi kullanmalıdır.

Bağımsız denetçinin sorumluluğu işletme yönetimi tarafından hazırlanan ve sunulan finansal tablolar hakkında görüş bildirmek olduğu için denetim raporunun tarihi finansal tabloların işletme yönetimi tarafından imzalandığı ya da onaylandığı tarihten önce olmalıdır.<sup>380</sup>

### **3.5.1.1.7.Denetçinin Adresi**

Bu standarda göre bağımsız denetçinin adresi genellikle bağımsız denetçinin bağlı bulunduğu denetim şirketinin adresi olmalıdır.

### **3.5.1.1.8.Denetçinin İmzası**

Bu standarda göre denetim raporu denetim firması adına, denetçi adına ya da her ikisi adına imzalanmalıdır.

---

<sup>379</sup> S Jones Susan, "The International Developments of Special Interest to Small&Medium Sized Practices and Current Developments in ISA's" 2003, March 24, [http://www.miamalta.org/Susan\\_Jones.ppt](http://www.miamalta.org/Susan_Jones.ppt) (Erişim:23 Mart 2006)

<sup>380</sup> ISA 700.24

### **3.5.1.2.Denetçi Raporu**

Bu standarda göre denetçi finansal tabloların tüm önemli açılardan ilgili finansal raporlama standardına uygun olarak düzenlendiği sonucuna varırsa olumlu görüş bildirir.

### **3.5.1.3.Değişikliğe Uğramış Denetim Raporu**

Bu standarda göre denetim görüşünü etkileyen ve etkilemeyen konular denetim raporunda değişikliğe neden olabilir. Örneğin ilgililere açıklanması gereken hususlar denetim görüşünü etkilemez. Denetim görüşünü etkileyen konularda ise denetçi şartlı görüş, görüş bildirmekten kaçınma ya da olumsuz görüş türlerinden uygun olanı verir.

#### **3.5.1.3.1.Denetçi Görüşünü Etkilemeyen Konular**

Finansal tabloları etkileyen bazı durumlarda denetçi ilgili konuyu okuyucuların bilgisine sunmak amacı ile denetim raporunda ilave bir paragrafta açıklayabilir. Bu durumda denetçi görüşü etkilenmez. İlave paragraf içeren konular işletmenin sürekliliği, açılan davalar ve gelecekte olması muhtemel ve finansal tabloları etkileyebilecek olaylarla ilgili olabilir. Ancak ilgili konunun önemli derecede belirsizlik içermesi durumunda denetçi görüş bildirmekten kaçınabilir.

#### **3.5.1.3.2.Denetçi Görüşünü Etkileyen Konular**

Aşağıdaki şartların oluşması durumunda ve denetçinin kişisel yargısına göre ilgili konunun etkisinin finansal tablolar için önemli olduğu veya olabileceği durumlarda denetçi olumlu görüş bildirmeyebilir:

- (a) Denetçinin çalışmalarının kısıtlanması ya da

(b) Seçilen muhasebe politikalarının kabul edilmesi, uygulanma yöntemleri veya finansal tablo açıklamalarının yeterli ve uygun olmasına ilişkin yönetimle görüş birliği sağlanamaması<sup>381</sup>

**Denetçinin Çalışmalarının Kısıtlanması;** Denetçi çalışmalarının kısıtlanması genellikle denetim esnasında gerekli olan bilgi ya da açıklamaların elde edilememesi durumunda oluşur.<sup>382</sup> Denetçinin çalışmaları müşteri işletme tarafından kısıtlanabileceği gibi (Örneğin sözleşmede bulunan herhangi bir madde ile ilgili denetim teknik ve prosedürlerinin uygulanmasına izin verilmemesi gibi) koşullar tarafından da kısıtlanabilir. (örneğin zamanlama problemi gibi stok sayımının gözlemlenememesi gibi)

**Şirket Yönetimiyle Görüş Ayrılığı;** Denetçinin, seçilen muhasebe politikalarının kabul edilmesi, uygulanma yöntemleri veya finansal tablo açıklamalarının yeterli ve uygun olmasına ilişkin yönetimle görüş birliği sağlayamaması durumudur. Bu görüş ayrılıklarının finansal tablolar açısından önemli olması durumunda denetçi şartlı ya da olumsuz görüş bildirmelidir.

Denetçi şirket yönetimi ile olan görüş ayrılığı ya da kapsam sınırlamasının olumsuz ya da görüş bildirmekten kaçınacak kadar önemli olduğunu düşünmüyorsa şartlı görüş bildirmelidir.<sup>383</sup>

#### **3.5.1.4.Yürürlük Tarihi**

Bu standart 30 Eylül 2002 ve sonraki dönemlere ait finansal tabloların denetiminde geçerlidir. Ancak 31 Aralık 2006 ve sonraki finansal tablolar için ISA 700'ün revize edilmiş hali (ISA 700R) geçerli olacaktır.

---

<sup>381</sup> ISA 700.36

<sup>382</sup> Rick S.Hayes , Arnold Schilder, Roger Dassen and Philip Wallage, a.g.e. s.28

<sup>383</sup> Syed Imtiaz Abbas Hussain a.g.m.

### 3.5.1.5.ISA 700-Türkiye Uygulaması

ISA 700'ün amacı işletmelerin finansal tablolarının bağımsız denetimi sonucunda yayınlanan bağımsız denetim raporunun şekil ve içeriği hakkında denetçiye yol göstermektir. Bu standartla ilgili Türkiye uygulamalarını incelediğimizde ISA 700 ile genel olarak paralel olmasına karşın ISA 700 tarafından herhangi bir sınıflandırılmaya tabi tutulmayan bağımsız denetim Sermaye Piyasası Kurulunun Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkındaki Tebliğine (X/16) göre sürekli denetim, sınırlı denetim ve özel denetim olarak üç bölüme ayrılmıştır.

Sürekli denetim Sermaye Piyasasının Bağımsız Denetim Hakkındaki X/16 no.lu tebliğinde *“her yıl yapılan ve gerekli tüm denetim tekniklerini kapsayan denetim”* olarak ifade edilmiştir ve aracı kurumlar, menkul kıymet yatırım fonları, menkul kıymet yatırım ortaklıkları, hisse senedi menkul kıymet borsalarında işlem gören anonim ortaklıklar ve hisse senedi halka arz edilmiş olan ve arz edilmiş sayılan ortaklıklar sürekli denetime tabi tutulmuştur. Sürekli denetim yaptıran ortaklık ve sermaye piyasası kurumlarından menkul kıymet yatırım fonları, menkul kıymet yatırım ortaklıkları ve hisse senetleri menkul kıymet borsalarında işlem gören anonim ortaklıkların ara dönem finansal tabloları ise sürekli bağımsız denetim yapan bağımsız denetim kuruluşu tarafından bilgi toplama ve analitik inceleme prosedürlerinin ağırlıklı olarak kullanımı sureti ile sınırlı denetime tabi tutulmuştur.<sup>384</sup> Sermaye piyasası araçlarının halka arzı için Kurul'a başvuru sırasında veya birleşme, bölünme, devir ve tasfiye durumunda bulunan ortaklıklar ile aynı durumdaki sermaye piyasası kurumlarınca düzenlenmiş finansal tablolar ise X/16 no.lu tebliğin on dokuzuncu maddesine göre özel denetime tabi tutulmuştur.

Bağımsız denetim raporunun, sürekli ve özel denetimlerde X/16 no.lu tebliğin 1-5 no.lu; sınırlı denetimlerde ise aynı tebliğin ekler bölümündeki formata uygun olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Denetim raporu ISA 700 ile paralel olarak olumlu, olumsuz, şartlı ya da görüş

---

<sup>384</sup> Yavaşoğlu, a.g.e. s.24

bildirmekten kaçınma olarak dört şekilde verilebilmektedir.<sup>385</sup> Ayrıca X/16 no.lu tebliğdeki rapor formatı da ISA 700 ile uyumludur.

Yine ISA 700 ile paralel olarak Sermaye Piyasası Kurulunun Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğin (Seri X, No:16) 36. maddesinde, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğinin denetim raporunda açıklanması gerektiği belirtilmektedir. Bu hükme göre; denetim raporu, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun hazırlanıp hazırlanmadığını belirtmelidir. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden sapmaların tespiti halinde, bu sapmaların finansal tablolar üzerindeki etkisinin sürekli ve özel denetimlerde tam olarak, sınırlı denetimlerde ise makul bir yaklaşımla hesaplanarak raporda belirtilmesi gerekmektedir.<sup>386</sup>

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkındaki Tebliğ Taslağı'nda ise bu taslak 31 Aralık 2006 ve sonraki finansal tablolar için geçerli olacak ISA 700'ün revize edilmiş hali (ISA 700R) ile paralellik göstermektedir. Taslağın içeriğinde ISA 700R ile paralel olarak bağımsız denetim raporu ve bağımsız denetim raporunun unsurları yer almaktadır. ISA 700R'de ISA 700'den farklı olarak denetim raporunun unsurları Uluslararası Denetim Standartlarına göre yapılan denetimler için incelenmiştir, ayrıca Uluslararası Denetimler ve yerel ülke standartlarına göre yapılan denetimler sonucu oluşturulan denetim raporunda bulunması gereken asgari unsurlar ve denetlenmiş finansal tablolarla birlikte sunulan denetlenmemiş ilave bilgilere ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

3568 sayılı kanuna baktığımızda SM, SMMM, ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki yönetmeliğin 59.maddesinde denetim rapor türleri olumlu, olumsuz ve şartlı olarak üç bölümde incelenmiştir. Bu yönetmelikte ISA 700'de "belirtilen görüş bildirmekten kaçınma" rapor türüne yer verilmemiş ve bu rapor türleri ISA 700'de olduğu gibi detaylı olarak örneklerle açıklanmamıştır.

---

<sup>385</sup> Aksoy Tamer, a.g.e.s.545

<sup>386</sup> Koçak, Aysun a.g.m.

3568 sayılı yasada denetim raporu ile ilgili diğer hususlara bakacak olursak serbest muhasebeci mali müşavirce düzenlenen raporlar ile yeminli mali müşavirce düzenlenen ancak tasdiki kapsamayan raporlarda “mevzuata uygundur” ibaresi kullanılmamaktadır. Bunun yerine ilgili mevzuat hükümlerinin açıkça yazılması gerekmektedir. Bu ifade ancak yeminli mali müşavirlerce tasdik edilen raporlarda kullanılmaktadır. ISA 700’e baktığımızda görüş paragrafında ilgili finansal raporlama sistemine uygunluğun belirtilmesi gerektiği açıklanmıştır.

Yeminli mali yeminli mali müşavirlerce düzenlenecek tasdik raporlarının içeriğine baktığımızda ise, tasdik raporları tasdik yönetmeliğinin yedinci maddesi ile tasdik kapsamına alınan ve “tasdik kapsamı” başlığı altında yer verilen konular itibariyle çeşitlendirilmektedir. Tam tasdik sözleşmesindeki şekil unsurlarına baktığımızda Yeminli mali müşavirlerce düzenlenen tasdik raporlarına meslek sicil numarası ile birlikte biri genel, diğeri özel iki sayı verilmektedir. Genel sayı, yeminli mali müşavirin mesleki faaliyete başlamasından itibaren düzenlediği raporda (1)’den başlamak sureti ile devam ettirilir. Özel sayı ise her takvim yılı başında yeniden başlayıp ve yılsonuna kadar devam ettirilmektedir. Rapor sayısının başına ise Yeminli Mali Müşavir deyimini ifade eden “YMM” rumuzu konulmaktadır Tasdik konu ve kapsamı itibariyle düzenlenecek raporlarda yer alacak konular ise Bakanlık tarafından çıkartılacak tebliğlerle kısa cümleler halinde ve açık bir ifade tarzı ile anlatılmalıdır. Sürekli denetlemeyi gerektiren tasdik raporlarında, finansal tablo ve raporlar üzerinde doğrudan veya dolaylı etkisi olan veya olması muhtemel her türlü mevzuat aykırılıkları ve finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun hazırlanıp hazırlanmadığını belirtilmektedir.<sup>387</sup> Ayrıca ISA 700’den farklı olarak tasdik işlemine bağlı olsun veya olmasın raporun sadece sorumlu meslek mensubunca bizzat imzalanması gerekmektedir.<sup>388</sup> 3568 sayılı kanun çerçevesinde yapılan düzenlemeleri genel olarak ISA 700 ile karşılaştırdığımızda 3568 sayılı kanundaki düzenlemelerin çok genel ve yüzeysel kaldığını söyleyebiliriz.

Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’nda ise bu tasarı ile birlikte kurumların finansal tablolarının yani hesaplarının denetlenmesi sistemi de değişmiştir. Tasarının yasallaşması halinde

---

<sup>387</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği “Denetim İlke ve Esasları” 2.Baskı, İstanbul: Yıldız Ofset,1999 s.354,355

<sup>388</sup> Aksoy Tamer, a.g.e. s.622



kurumlar finansal tablolarını bir bağımsız denetleme kuruluşu veya yeminli mali müşavirler ile serbest muhasebeci mali müşavirler tarafından denetlenecektir<sup>389</sup>

Denetim raporu tasarının 402. maddesinde incelenmiştir. Bu maddeye göre; *Denetçi, yapılan denetimin türü, kapsamı ve sonuçları hakkında gereken açıklıkta, anlaşılır, basit dille yazılmış ve iki yıla karşılaştırmaları da içeren bir rapor düzenler.*<sup>390</sup> Tasarının 402. maddesinin 2. paragrafına göre hazırlanacak olan denetim raporunda a) Türkiye Muhasebe Standartları'nın uygulanmasına ilişkin yanlışların saptanıp saptanmadığı ve b) Türkiye Muhasebe Standartları'na aykırılıklar tespit edilip edilmediği açıklanmalıdır. Bu tasarıda denetim raporunun içeriğinde (esas bölümünde):

*a)Defter tutma düzeninin, finansal tabloların, topluluk finansal tablolarının kanuna ve esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığı, b)genel kurula sunulan yıllık faaliyet raporunda yer alan finansal bilgilerin denetlenmiş finansal tablolara uygun olup olmadığı, c)yönetim kurulunun, denetim kapsamında talep edilen açıklamaları yapıp yapmadığı ve belgeleri ibraz edip etmediği açıkça ifade edilir.*<sup>391</sup>

*Ayrıca, finansal tabloları ile bunların dayanağı olan defterlerin; a)öngörülen hesap planına uygun tutulup tutulmadığı,b) TMSK'nın (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu) belirlediği muhasebe standartları çerçevesinde, şirketin malvarlıksal, finansal ve karlılık durumunun resmini gerçeğe uygun olarak ve dürüst bir şekilde yansıtmayı yansıtmadığı, açıklanır.*<sup>392</sup> Ayrıca denetim raporunun ayrı bir bölümünde, yapılan denetimin konusu, niteliği ve kapsamı belirtilir ve denetçi, raporunu imzalar ve yönetim kuruluna sunar.

Tasarının 403. maddesinde denetçinin denetim sonucunu şirketin veya topluluğun finansal tablolarına koyacağı bir onay yazısında özet şeklinde belirtir ifadesi yer almaktadır. Burada ISA 700'den farklı olarak denetim raporu ifadesi yerine onay yazısı ifadesi

<sup>389</sup> Seviğ Veysi "Kayıt Tutma ve Denetim Açısından Yeni Ticaret Yasa Tasarısı" Mali Çözüm Dergisi, sayı:70 (Ocak-Şubat-Mart) 2005 s.20

<http://www.ismmmmo.org.tr/searchdergi.asp> (Erişim: 29 Mart 2006)

<sup>390</sup> TTK Tasarısı m.402 1. paragraf

<sup>391</sup> TTK Tasarısı m. 402 3. paragraf

<sup>392</sup> TTK Tasarısı m.402 4. paragraf

bulunmaktadır. Aynı maddenin ikinci paragrafında bu onay yazısında yönetim kurulunun sorumluluğunun mevcut olup olmadığının bu yazıda belirtilmesi gerektiği söylenmiştir. Oysa ISA 700'e göre finansal tabloların hazırlanmasındaki sorumluluk yönetime aittir. Bu tasarıda ise ne tür bir sorumluluktan bahsedildiği anlaşılmamaktadır.

Bu tasarıda ayrıca denetçi görüşü 1) “onay yazısı” 2) “Sınırlı onay yazısı” ve 3) “Kaçınma yazısı” olarak üçe ayrılmıştır. Ve bu üç yazı dışında herhangi bir yazı verilemeyeceği her üç yazının da gerekçeli olması gerektiği, açık anlatım ve bildirim ilkesinin burada da geçerli olduğu belirtilmiştir.<sup>393</sup> ISA 700'e baktığımızda ise denetçi raporu olumlu, şartlı, görüş bildirmekten kaçınma ve olumsuz olarak dört şekilde verilmektedir.

Kanun Tasarısı Taslağı geneline baktığımızda finansal tablolar ve denetçi raporu iç içe geçmiş bir şekilde ifade edilmektedir. Denetim Raporu ile ilgili tüm gereklilikler Uluslararası Denetim Standartlarının ilgili standartlarında belirlenmiş ve açıkça kurala bağlanmıştır. Bu nedenle Kanun'da hukuk tekniğine uygun olarak Uluslararası Denetim Standartlarına referans yapılması yeterli olacaktır.<sup>394</sup>

### **3.5.2. ISA 710 Karşılaştırmalar**

Bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA)'nın amacı karşılaştırmalı finansal tablolarla ilgili denetçinin sorumluluklarını açıklamak ve denetçiye yol göstermektir. Denetçi karşılaştırmalı olarak verilen bilgilerin denetime tabi tutulan finansal tabloların denetiminde uygulanan finansal raporlama standartları ile tüm önemli açılardan aynı olduğuna dikkat etmelidir.

---

<sup>393</sup> TÜRMOB, a.g.r. s.36

<sup>394</sup> Özdemir Öznur, “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hakkında Görüş ve Öneri Raporu” Mükellef Gazetesi, 8 Haziran 2005, <http://www.mukellefgazetesi.com.tr/cgi-bin/goster.pl?id=8989>, (Erişim: 07 Nisan 2006)

### **3.5.2.1.Önceki Dönem Tutarlarına İlişkin Denetçinin Sorumlulukları**

Denetçi karşılaştırmalı finansal tabloların uygulanan finansal raporlama standartlarına uygunluğuna dair yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmelidir. Bu durum denetçinin aşağıdaki hususları aşağıdaki hususları değerlendirmesini kapsar:

a) Önceki dönem muhasebe politikalarının cari dönem muhasebe politikalarıyla tutarlı olup olmadığı ve/veya bu duruma ilişkin açıklamaların yapıp yapılmadığı

b) Önceki dönem kalemlerinin, önceki dönemde sunulmuş tutar ve açıklamalarla uyumlu olup olmadığı veya uygun düzeltme ve açıklamaların yapıp yapılmadığı<sup>395</sup>

Önceki dönem finansal tablolarının başka bir denetçi tarafından denetlenmiş olması durumunda yeni denetçi önceki dönem bilgilerini yukarıdaki açıklamalara göre değerlendirmeli ayrıca ISA 510'da belirtilen kuralları uygulamalıdır.

Önceki dönem finansal tablolarının daha önce denetlenmemiş olması durumunda ise denetçi önceki dönem bilgilerini yukarıdaki açıklamalara göre ve ISA 510'daki kurallarla göre incelemelidir.

### **3.5.2.2.Önceki Dönem Tutarlarına İlişkin Raporlama**

Bu standarda göre denetçi görüşü cari döneme göre olduğu için önceki dönem rakamlarının karşılaştırmalı olarak sunulduğu durumlarda, denetçi karşılaştırmalı bilgilerin ayrıca tanımlanmadığı bir denetim raporu da hazırlamalıdır.

Denetçinin daha önceden hazırladığı önceki döneme ait denetim raporunun şartlı görüş, görüş bildirmekten kaçınma ya da olumsuz görüş içermesi durumunda bu duruma yol açan hususların

---

<sup>395</sup> ISA 710.06

a) Hala çözülmemiş olması ve denetçinin cari döneme ilişkin raporunda değişikliğe yol açması durumunda, denetçi görüşünü aynı zamanda önceki dönem rakamlarına ilişkin düzenlemelidir; ya da

b) Hala çözülmemiş, ancak denetçinin cari döneme ilişkin raporunda bir değişikliğe yol açmıyor olması durumunda ise denetçi raporu geçmiş dönem rakamları ile ilgili olarak değiştirmelidir.<sup>396</sup>

### **3.5.2.3.Önceki Dönemde Diğer Denetçiler Tarafından Denetlenmiş Finansal**

#### **Tablolar**

Bazı kararlarda, yeni denetçi, cari dönem denetçi raporunda ilgili hesaplarda mutabık kalmak için önceki denetçinin raporuna başvurabilir. Denetçi diğer denetçinin raporuna başvurmayaya karar verdiğinde, yeni denetçi, raporunda aşağıdaki hususları belirtmelidir:

a) Bir önceki dönem finansal tablolarının diğer denetçiler tarafından denetlendiği,

b) Bir önceki denetçinin yazdığı raporun türü ve eğer rapor değişikliğe uğramış ise bunun sebebi ve

c) Bir önceki dönem raporunun tarihi<sup>397</sup>

### **3.5.2.4.Önceki Dönem Denetlenmemiş Finansal Tablolar**

Bu standarda göre önceki dönem finansal tabloları denetlenmemişse yeni denetçinin denetim raporunda bu durumu belirtmesi gerekir. Yeni denetçinin açılış hesapları ile önemli tutarda bir hata bulması durumunda bu durumu yönetime bildirmelidir ve eğer yönetim gerekeni yapmazsa denetçi raporunu uygun şekilde değiştirmelidir.

---

<sup>396</sup> ISA 710.12

<sup>397</sup> ISA 710.17

### **3.5.2.5.Karşılaştırmalı Finansal Tablolara İlişkin Denetçinin Sorumlulukları**

Denetçi karşılaştırma finansal tabloların, ilgili finansal raporlama sistemine uygunluğu konusunda yeterli denetim kanıtı elde etmelidir. Bu kanıtları elde ederken denetçi aşağıdaki hususları inceler:

a) Önceki dönemde uygulanan muhasebe politikalarının cari dönemde uygulananlarla tutarlı olduğu ya da gerekli düzeltme kayıtlarının ve/veya dipnotların hazırlandığı ve

b) Önceki dönem hesaplarının önceki dönem tutar ve dipnotları ile tutarlı olduğu ya da gerekli düzeltme kayıtlarının ve açıklamaların yapıldığı.<sup>398</sup>

### **3.5.2.6.Karşılaştırmalı Finansal Tablolara İlgili Raporlama**

Bu standarda göre karşılaştırmalı finansal tablolara yer verildiğinde, denetçi raporunda bu durumu özellikle belirtmelidir, çünkü denetim raporunda her bir dönem finansal tabloları için ayrı ayrı denetim görüşü bildirilecektir.

### **3.5.2.7.Yürürlük Tarihi**

Bu standart 15 Aralık 2004 ve sonraki dönemlere ait finansal tabloların denetiminde geçerlidir.

### **3.5.2.8.ISA 710-Türkiye Uygulaması**

ISA 710'un amacı karşılaştırmalı finansal tablolara ilgili denetçinin sorumluluklarını açıklamak ve denetçiye yol göstermektir.

Bu standartla ilgili Türkiye uygulamalarında Sermaye Piyasası Kanunu çerçevesinde düzenlenen denetim raporunda cari dönemdeki muhasebe bilgilerinin aynen geçen dönemdeki gibi, değişmeden uygulanıp uygulanmadığı belirtilmelidir. Denetim raporunda yer alan verilerin dönemler arasında karşılaştırılabilmesi açısından devamlılık standardının uygulanabilmesi karar

---

<sup>398</sup> ISA 710.20

alıcılar için çok büyük bir öneme sahiptir. Çok önemli ve geçerli nedenler olduğu takdirde, bu değişmezlik kuralının dışına çıkılıp uygulanan ilke ve yöntemlerde değişiklik yapılabilir. Ancak yapılacak olan bu değişikliklerin ve bu değişikliklerin yol açacağı parasal etkilerin finansal tabloların dipnotlarında belirtilmesi gerekir. Sermaye Piyasası Kurulunun Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Seri X No:16 numaralı Tebliğ'in 36. maddesinde bu standarda ilişkin olarak, bağımsız denetim raporunun, muhasebe politikalarının bir önceki yıla tutarlı olarak uygulanıp uygulanmadığını, muhasebe politikalarında bir değişiklik varsa bu değişikliklerin neler olduğunun açıklanması gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında seri: XI, No:1 Numaralı Tebliğin 44. maddesinde; Muhasebe politikalarının tutarlı bir şekilde uygulanması gerektiği, muhasebe politikalarının, yasal düzenlemelerdeki veya standartlardaki değişimler veyahut işletmenin mali tablolarının daha gerçekçi olacağı gerekçesiyle değiştirilmesi halinde bu değişikliklerin nedenleriyle birlikte açıklanması gerektiği ifadesi yer almaktadır.<sup>399</sup>

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkındaki Tebliğ Taslağında ise 31. kısımda “Karşılaştırmalı Bilgiler” başlığı altında karşılaştırmalı finansal tablolara ilişkin bilgilere ISA 710 ile paralel şekilde değinilmiştir.

Türk Ticaret Kanunu Tasarında ise denetim raporu başlıklı 402. maddede denetçinin yapılan denetimin türü, kapsamı ve sonuçları hakkında, gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille yazılmış ve geçmiş iki yıla karşılaştırmaları da içeren bir rapor düzenlemesi gerektiği belirtilmektedir. Bu taslakta denetim raporunun geçmiş iki yılın karşılaştırmasını içermesi zorunlu tutulmuştur. ISA 710'a baktığımızda finansal tablolardaki karşılaştırmalı bilgilerin ülkelerin finansal tablo yapılarındaki farklılıklara göre değiştiğini birden fazla dönem için de karşılaştırma yapılabileceğini belirtmiştir. ISA 710'da daha çok önceki dönem tutarları ile ilgili önceki dönemin aynı denetçi tarafından denetlenip denetlenmediğine göre denetçinin sorumluluklarına ve raporlama şekillerine değinilmiştir. Türk Ticaret Kanunu tasarısında ise sadece finansal tabloların karşılaştırılabilirlik ilkesine uygun olarak hazırlanması gerektiğinden ve denetim raporunun geçmiş iki yıla karşılaştırmalı olarak hazırlanması gerektiği açıklanmıştır.

---

<sup>399</sup> Koçak, Aysun a.g.m.

3568 sayılı kanuna göre yapılan düzenlemelere baktığımızda ise bu kanun çerçevesinde düzenlenen tam tasdik denetimlerinde sunulan raporlarda sadece cari döneme ilişkin finansal tablolar yer almaktadır. Ancak düzenlenen beyannamelerde cari dönem geçmiş dönemle karşılaştırmalı olarak sunulmaktadır ve denetçi bu beyannameleri incelerken ISA 710 ile paralel olarak cari dönemin geçmiş dönemle tutarlı olup olmadığını da incelemektedir.

### **3.5.3.ISA 720-Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dökümanlarda Yer Alan Diğer Bilgiler**

Bu Uluslararası Denetim Standardı'nın amacı denetçinin raporlamakla yükümlü olmadığı, denetlenmiş finansal tabloları içeren belgelerde yer alan diğer bilgilerin kontrolüne ilişkin ilke ve esasları hakkında standartlar oluşturup denetçiye yol göstermektir. Bu Uluslararası Denetim standardı yıllık raporları kapsamakla birlikte halka arz dökümanları gibi diğer dökümanlara da uygulanabilir.<sup>400</sup>

Bu standarda göre denetçi, denetlenmiş finansal tablolardaki önemli tutarsızlıklar içeren bilgileri tespit etmek amacıyla diğer bilgileri okumalıdır.

#### **3.5.3.1.Diğer Bilgilere Erişim**

Denetçinin yıllık raporda yer alacak diğer bilgileri dikkate alabilmesi için bu bilgilere zamanında ulaşabilmesi gerekir. Buna göre, bağımsız denetçi, söz konusu bilgileri denetim raporunun yayınlanmasından önce edinmek üzere işletme ile gerekli görüşmeleri yapmalıdır. Bazı özel durumlarda diğer bilgilerin tümü rapor tarihinden önce hazır olmayabilir. Bu gibi durumlarda bu konuda “bağımsız denetçi raporunun yayınlanmasından başka bilgilerin ortaya çıkması” bölümünde açıklanmıştır.

---

<sup>400</sup> ISA 720.01

### **3.5.3.2.Diğer Bilgilerin Değerlendirilmesi**

Finansal tablo denetiminin amacı ve kapsamı, denetçinin sorumluluğunun denetim raporunda yer alan bilgilerle sınırlı olmasına dayanarak şekillendirilmiştir. Buna göre, denetçinin diğer bilgilerin doğru olduğunu değerlendirme zorunluluğu bulunmamaktadır.<sup>401</sup>

### **3.5.3.3.Önemli Tutarsızlıklar**

Bu standarda göre denetçi diğer bilgileri okurken önemli tutarsızlıklar fark ederse bu tutarsızlıkların finansal tablolara ne şekilde etkileyeceğine ve denetim raporunu değiştirmesine gerek olup olmadığına karar vermelidir. Eğer denetlenmiş finansal tablolarda değişiklik yapılması gerekirse bu durumu müşteri işletmeye bildirmeli ve işletmenin değişiklik yapmayı kabul etmemesi durumunda da değişikliğin önemine göre şartlı ya da olumsuz görüş bildirmelidir.

### **3.5.3.4.Gerçeğin Önemli Derecede Yanlış Beyan Edilme Riski**

Eğer denetçi diğer bilgiler içerisinde gerçeğin önemli derecede yanlış beyan edildiğinin söz konusu olduğunu tespit ederse, bu hususu işletme yönetimi ile görüşmelidir.

Eğer denetçi gerçeğin önemli derecede yanlış beyan edildiği görüşünde ise, yönetimin, konuya ilişkin uzmanlığı olan üçüncü taraflardan, mesela işletmenin avukatından, danışmanlık hizmeti alınmasını istemeli ve bu alınan tavsiyeyi dikkate almalıdır.<sup>402</sup>

### **3.5.3.5.Denetim Raporunun Yayınlanmasından Sonra Başka Bilgilerin Ortaya Çıkması**

Bu standarda göre eğer, diğer bilgiler denetim raporunun yayınlanmasından önce hazırlanamazsa, denetçi mümkün olan en yakın zamanda diğer bilgileri önemli tutarsızlıkları tespit etmek amacı ile okumalıdır.

---

<sup>401</sup> ISA 720.10

<sup>402</sup> ISA 720.17



Eğer diğer bilgilerle ilgili değişiklik yapılması gerekiyorsa ve müşteri işletme değişiklik yapmayı reddediyorsa denetçi gerekli başka önlemler almalıdır. Alınan önlemler, denetçinin işletmenin gidişatından birinci derecede sorumlu kişileri, yazılı olarak, diğer bilgiler ile ilgili endişeleri ve alınan hukuki tavsiye konusunda bilgilendirmesi şeklinde olabilir.

### **3.5.3.6.Yürürlük Tarihi**

Bu standart 15 Aralık 2004 ve sonraki dönemlere ait finansal tabloların denetiminde geçerlidir.

### **3.5.3.7.ISA 720-Türkiye Uygulaması**

ISA 720'nin amacı denetçinin raporlamakla yükümlü olmadığı, denetlenmiş finansal tabloları içeren belgelerde yer alan diğer bilgilerin kontrolüne ilişkin ilke ve esasları hakkında standartlar oluşturup denetçiye yol göstermektir.

Bu standart ile ilgili Türkiye uygulamasında Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkındaki Tebliğ Taslağında taslağın 32. kısmında “Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Belgelerde Yer Alan Bilgiler” başlığı altında denetlenmiş finansal tabloları içeren belgelerde yer alan diğer bilgilere ve diğer bilgilerin değerlendirilmesine ISA 720 ile paralel şekilde yer verilmiştir.

Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nda ise finansal tablolarla birlikte müşteri işletmenin hazırladığı yıllık raporunda denetlenmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu taslağın 397. maddesinin 3. fıkrasında “*Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yıllık faaliyet raporu, denetleme raporunun sunulmasından sonra değiştirilmişse ve değişiklik denetleme raporunu etkileyebilecek nitelikteyse, tablolar ile yıllık faaliyet raporu yeniden denetlenir. Yeniden denetleme ve sonucu raporda özel olarak açıklanır. Denetçinin onay yazısı, yeniden denetlemeyi de yansıtan uygun ekleri içerir.*”<sup>403</sup> ifadesi yer almaktadır. Bu tasarıda yıllık raporla tam olarak ne açıklanmak istediği belirtilmemiştir. Ancak tasarıdaki açıklamalardan anlaşıldığı kadarı ile işletmenin yıllık

---

<sup>403</sup> TTK Tasarısı m 397 3.paragraf

faaliyet raporunun denetim raporu ve finansal tablolarla olan uyumunun denetlenmesi gerektiği açıklanmaktadır. Burada yıllık raporu ISA 720’de belirtilen “Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dökümanlarda Yer Alan Diğer Bilgiler” içerisinde düşündüğümüzde ISA 720’den farklı olarak bu taslakta yıllık raporunda denetçi tarafından ayrıca denetlenmesi gerektiğini anlamaktayız. Bu yüzden Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki bu ifadenin daha açıklayıcı bir şekilde ifade edilmesi gerekmektedir.

3568 sayılı kanun kapsamında ise bu Uluslararası Denetim Standartları ile benzer şekilde herhangi bir açıklama yapılmamıştır.

### **3.6.Özel Alanlara İlgili Standartlar**

ISA 800 özel alanlara ilişkin standartlar içerisinde yer almaktadır.

#### **3.6.1.ISA 800-Özel Amaçlı Sözleşmelere İlişkin Denetim Raporu**

Bu Uluslararası Denetim Standardı’nın (ISA) amacı, özel amaçlı denetim sözleşmeleri ile bağlantılı olarak aşağıda belirtilen konularda denetim raporu oluşturulmasında denetçiye yol göstermek ve standartlar oluşturmaktır. Bu standart;

\* Uluslararası ya da Ulusal standartların dışında farklı bir muhasebe sistemi temel alınarak hazırlanan finansal tablolara ilişkin;

\* Belirli hesaplara, hesap unsurlarına ya da finansal tablo birimlerine ilişkin (finansal tablonun belirli bir bileşenine referans gösterilen raporlar)

\* Sözleşme koşullarına uyuma ilişkin ve;

\* Finansal tabloların özetine ilişkin

özel amaçlı denetim raporları hakkındaki hükümleri kapsar.<sup>404</sup>

---

<sup>404</sup> ISA 800.01

Bu standarda göre denetçi özel amaçlı denetim sözleşmesine ilişkin topladığı kanıtların değerlendirilmesi ile elde ettiği sonucu açık ve net bir ifade ile denetim raporunda belirtmelidir.

### **3.6.1.1.Genel Hususlar**

Özel amaçlı denetim sözleşmesinin içeriği, zamanlaması ve kapsamı belirli koşullara göre değişmektedir.

Bir özel amaçlı denetim sözleşmesi (özet finansal tablolara ilişkin olanlar hariç aşağıda sayılan temel unsurları sırasıyla içerir;

a) Başlık

b) Adres

c) Başlangıç ve giriş paragrafı; Bu bölümde denetlenen finansal tablo bilgisinin tanımı ve işletme yönetiminin ve denetçinin sorumlulukları yer alır

d) Kapsam paragrafı (denetimin içeriğinin tanımlandığı paragraf; Bu bölümde özel amaçlı denetim sözleşmesine ilişkin uygulanan Uluslararası Denetim Standartları, ilgili ulusal standartlar ya da uygulamalar ve uygulanan denetim işinin tanımlaması yapılır

e) Finansal bilgi hakkındaki görüşün açıklandığı görüş paragrafı

g) Denetçinin adresi ve

h) Denetçinin imzası

Raporun anlaşılabilirliğini sağlamak için şekil ve içeriğinde tekdüzeliğin sağlanması önem taşımaktadır.<sup>405</sup>

---

<sup>405</sup> ISA 800.05

### **3.6.1.2.Uluslararası ya da Ulusal Standartların Dışında Farklı Bir Muhasebe Sistemi Temel Alınarak Hazırlanan Finansal Tablolara İlişkin Raporlar**

Finansal tablolar uluslararası ya da ulusal standartların dışında farklı bir muhasebe sistemi temel alınarak hazırlanabilir. Diğer finansal raporlama standartları işletmenin gelir vergisi beyannamesinin düzenlenmesinde, nakit tahsilat ya da ödemelerinin muhasebeleştirilmesinde ya da yasal kurumlar için ayrılan karşılıkların finansal raporlaması ile ilgili olabilir. Bu durumda denetçi finansal tabloları temel aldığı muhasebe sistemi açısından uygun olup olmadığını inceleyerek raporunda finansal tabloların tüm önemli açılarda temel aldığı muhasebe sisteme göre uygun olup olmadığını belirtir.

### **3.6.1.3.Belirli Bir Finansal Tablo Bileşenine İlişkin Raporlar**

Denetçiden ticari alacaklar, stoklar, ikramiye hesaplaması ya da gelir vergisi karşılığı gibi bir ya da daha fazla muhasebe bileşenine ilişkin görüş bildirmesi istenebilir. Böyle bir çalışma tek bir sözleşme çerçevesinde veya genel denetim sözleşmesine bağlı olarak yapılabilir. Ancak bu çalışma sonucunda, finansal tabloların bir bütün olarak değil, yalnızca denetlenen finansal tablo unsurunun, tüm önemli açılardan, bahsi geçen muhasebe sistemi uyarınca hazırlanıp hazırlanmadığına dair bir görüş bildirmelidir.<sup>406</sup>

Denetçi finansal tablo bileşenini incelerken bu bileşenin finansal tablonun bütünü üzerinde önemli bir etkiye sahip olup olmadığına dikkat etmelidir.

### **3.6.1.4.Sözleşme Koşullarına Uyulması İle İlgili Denetim Raporları**

Bir işletmenin tahvil ihracı veya kredi sözleşmeleri gibi belirli sözleşme hükümlerine uyup uymadığı konusunda rapor hazırlaması denetçiden talep edilebilir. Söz konusu sözleşmeler, genellikle işletmelerin, faiz ödemeleri, önceden belirlenmiş finansal oranların tutturulması,

---

<sup>406</sup> ISA 800.12

temettü ödemelerinin sınırlandırılması ve gayrimenkul satış gelirlerinin kullanımı gibi hususlarda, sözleşme hükümlerine uygun hareket etmelerini gerekli kılar.<sup>407</sup>

Denetçi denetim raporunda işletmenin sözleşme koşullarına uyup uymadığı ile ilgili bir görüş bildirir.

### **3.6.1.5.Finansal Tabloların Özetine İlişkin Raporlar**

İşletmeler, finansal pozisyonları ve faaliyet sonuçları ile ilgilenen ilgili taraflara karşı bilgi sunabilmek amacıyla yıllık denetlenmiş finansal tablolarını özetleyen finansal tablolar hazırlayabilirler. Ancak özet finansal tabloların türetildiği finansal tablolara ilişkin denetçi görüşü hazırlanmamış ise özet finansal tablolara ilişkin bir raporlama yapılamaz.<sup>408</sup>

Denetçinin özet finansal tablolara ilişkin raporu sırası ile aşağıdaki ana unsurları içermelidir;

a) Başlık

b) Adres

c) Özet finansal tabloların türetildiği denetlenmiş finansal tablolar

d) Ayrıntılı finansal tablolara ilişkin denetçi görüşünün tarihi ve söz konusu raporda verilen görüşün türü

e) Özet finansal tablolardaki bilgilerin, türetildikleri denetlenmiş finansal tablolar ile tutarlılık gösterip göstermediği.

f) İşletmenin finansal performansının ve durumunun ve yapılan denetim çalışmalarının kapsamının daha iyi anlaşılabilmesi için finansal tabloların, ayrıntılı finansal tablolar ve söz konusu tablolar üzerinde verilmiş denetçi görüşü ile birlikte ele alınması gerektiğine dair bir açıklama ya da böyle bir açıklamanın bulunduğu yere yapılan atıf

---

<sup>407</sup> ISA 800.18

<sup>408</sup> ISA 800.21

g) Rapor tarihi

h) Denetçinin adresi

ı) Denetçinin imzası

### **3.6.1.6. ISA 800-Türkiye Uygulamaları**

ISA 800'ün amacı özel amaçlı denetim sözleşmelerine ilişkin denetçiye yol göstermektir. Bu standartla ilgili Türkiye uygulamalarına baktığımızda Türkiye'de de özel amaçlı denetim yapılmaktadır. Sermaye piyasası kanunu çerçevesinde özel amaçlı denetim raporları Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkındaki Tebliğ Taslağı'nın 34. kısımda "Özel Amaçlı Denetim" başlığı altında incelenmiştir. Bu kısımda özel amaçlı denetim raporunun hazırlanmasına ilişkin esaslar açıklanmıştır. Bu taslakta özel denetim raporlarının finansal tablolardaki belirli hesap kalemlerine, sözleşmelere uygunluk durumunun tespitine ve özet finansal tablolara ilişkin olacağı açıklanmıştır. ISA 800' de ise ilave olarak Ulusal ve Uluslararası Standartların dışında bir muhasebe sisteminin temel alındığı durumlara ilişkin olarak da özel denetim raporu hazırlanabileceği belirtilmiştir. 3568 sayılı kanun çerçevesinde ise düzenlenen tasdik raporlarının içeriğine baktığımızda, tasdik raporları tasdik yönetmeliğinin yedinci maddesi ile tasdik kapsamına alınan ve "tasdik kapsamı" başlığı altında yer verilen konular itibarıyla çeşitlendirilmektedir. Dolayısı ile hazırlanan denetim raporları da tasdik konusunun içeriğine göre değişmektedir. Ancak bununla ilgili ISA 800 ile paralel açıklamalara yer verilmemiştir. Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nda ise Taslağın 402. maddesi finansal tablo denetimlerine ilişkin olarak düzenlenmiştir ve bu maddenin yanında sermaye artırımı, azaltılması, menkul değer ihracı, birleşme, bölünme denetimleri ve özel denetimlerle ilgili düzenlenecek denetim raporları için ayrıca özel hükümler öngörülmüştür.

## SONUÇ

Finansal tabloların kullanıcılarına verdiği güven yapılan denetimin kalitesi ile ölçülmektedir. Bu nedenle denetime olan talebin artışı bu sektörün gelişimini ve bu sektörle ilgili Türkiye ve dünyada çeşitli organizasyonların oluşturulmasını gerektirmiştir.

Uluslararası yatırımların ve ticaretin artması ile birlikte ülkeler arasında denetim alanındaki karmaşıklığı önlemek ve global birliği sağlamak amacı ile oluşturulan Uluslararası Denetim Standartları'na uyumun önemi Türkiye ve dünyada gün geçtikçe artmaktadır.

Bu nedenle Türkiye'de de dünyadaki global birliğe uyum sağlamak amacı ile Uluslararası standart koyucu olarak kurulan IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) bünyesinde faaliyetlerini sürdüren ve (IAASB) Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu tarafından oluşturulan Uluslararası Denetim Standartları ile paralel çalışmalar yapılmaktadır. Türkiye'deki çalışmalarını incelediğimizde "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkındaki Tebliğ Taslağı"nın yayınlanması, Uluslararası Denetim Standartları ile paralel çalışmalar yapmak üzere Türkiye Denetim Standartları Kurulunun (TÜDESK) oluşturulması ve Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nın yayınlanması son yıllarda Uluslararası Denetim Standartları'na uyum açısından atılan önemli adımlar olmuştur.

Türkiye'deki ilgili kurumların Uluslararası Denetim Standartları'na uyumu sağlamak amacı ile yaptığı düzenlemeler hala devam etmektedir. Son zamanlarda yapılan düzenlemelerle bağımsız denetim kapsamına giren kurumlar artmakta ve denetimin kalitesi giderek iyileşmektedir. Bu durum denetimin Türkiye'deki gelişiminin ve uyumun göstergesi olmakla birlikte her kurumun ayrı çalışma yapması ve kendi içindeki uyumlaşma çabaları Türkiye'de bir karışıklığa yol açmaktadır. Bu nedenle Uluslararası Denetim Standartları ile ilgili standart oluşturma yetkisinin tek bir kuruma verilmesi ve bu standartların tüm firmaları kapsamaması daha uygun olacaktır.

## KAYNAKÇA

### *Kitaplar*

Aksoy, Tamer. **Tüm Yönleriyle Denetim.** 1.Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları,2002

Alvin A. Arens and James K.Loebbecke. **Auditing.** Eight Edition by Prentice-Hall Inc, 2000

Ataman Akgül Başak. **Türk Denetim Kurumları.**1.Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 2000

Bozkurt, Nejat. **Muhasebe Denetimi.** 3.Baskı, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti.,2000

Erdoğan, Melih. **Denetim.** 2.Baskı, Ankara:Yetkin Basım Yayım ve Dağıtım A.Ş.,2005

G.Jack Bologna, Robert J.Lindquist, Joseph T. Wells. **The Accountant's Handbook of Fraud and Commercial Crime.** Newyork: John Willey & Sons, 1993

Güredin Ersin, **Denetim.** 1.Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 1998

Kepekçi, Celal. **Bağımsız Denetim.** 4.Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2000

Maliye Hesap Uzmanları Derneği. **Denetim İlke ve Esasları.** 2.Baskı, İstanbul: Yıldız Ofset,1999



Meigs, Walter B. O. Ray Whitnfton, Robert F. Meigs, Wai P.Lam. **Principles of Auditing. A System Based Approach.** New Jersey: Prentice-Hall Inc, 1982

Moroğlu, Erdoğan. **Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Değerlendirmeler ve Öneriler.** Ankara: Türkiye Barolar Birliği, 2005

Rick Hayes, Roger Dassen, Arnold Schilder and Philip Wallage. **Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing.** 2nd Edition, by Prentice Hall, November 15, 2004

Sümer, Ayşe. **Türk Sermaye Piyasası Hukuku ve Seçilmiş Mevzuat.** 3.Baskı, İstanbul:Alfa Yayınları, 2002

Ümit Ataman, Rüstem Hacırüstemoğlu ve Nejat Bozkurt. **Muhasebe Denetimi Uygulamaları.** İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti.,2001

W.Steve Albrecht,Gerald W.Wernz,Timothy L.Williams. **Fraud Bringing Light to the Dark Side of Business.** United States of America: Mc Graw-Hill, 1995

Yavašođlu, Mustafa. **Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim.** 1.Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık San ve Tic A.Ş.,2001

### ***Yayınlar***

IAASB. **“International Auditing Standarts, 2006 IAASB Handbook”** January 1, 2006, [http://www.ifac.org/Members/Source\\_Files/Auditing\\_Related](http://www.ifac.org/Members/Source_Files/Auditing_Related)

TÜDESK. **“Uluslararası Denetim Standartları”** Türmob Yayınları-238, Ankara:2003

Türkiye Sermaye Piyasası Aracı Kuruluşları Birliği- Sermaye Piyasası İleri Düzey Lisans Eğitimi,  
“Muhasebe, Denetim Etik ve Kurallar” Mart:2004, [http:// www.tspakb.org.tr](http://www.tspakb.org.tr)

### *Sürekli Yayınlar*

Aksoy, Tamer. “Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Işığında Denetim ve Muhasebe Yasal Düzenleme Çerçevesine İlişkin Analitik Bir Değerlendirme” **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, sayı 117, Eylül 2005

Kiracı, Murat. “Hile Riski Değerlemesinin ve Hileleri Bulmanın Denetim Etkinliğindeki Rolü ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma” **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, sayı:14, Ocak 2005

Paul, Munter. Thomas A. Ratcliffe “Auditor’s Responsibilities for Detection of Fraud” **Magazine Journal**, Volume 43, issue 7, September 1998

### *İnternette Yayınlanan Dergi Makaleleri*

Alptürk, Ercan. “Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği, Yeminli Mali Müşavirlerin Yetki ve Sorumlulukları Hakkında Değerlendirmeler” **E-Yaklaşım Dergisi**, sayı 13, Ağustos 2004 [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/s\\_author.asp](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/s_author.asp) (Erişim: 10 Şubat 2000)

Başpınar, Ahmet. “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”. **Maliye Dergisi**, sayı 149, Mayıs-Aralık 2005 [http://www.maliye.gov.tr/apk/md148/turkiyede\\_ve\\_dunyada.pdf](http://www.maliye.gov.tr/apk/md148/turkiyede_ve_dunyada.pdf) (Erişim: 15 Ocak 2006)

Bozkurt, Nejat. “Mali Tabloların Bağımsız Denetimi Açısından Denetçi ve İç Denetçi İlişkisi” **E-Yaklaşım Dergisi**, Mart 1995 makale no:454

[http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/s\\_author.asp](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/s_author.asp) (Erişim: 24 Mart 2006)

Budak, Tamer. “Meslek Mensuplarında Mesleki Sorumluluk Sigortası” **E Yaklaşım Dergisi** sayı:22, Mayıs 2005

[http://yaklasim.com/mevzuat/dergi/s\\_word\\_article.asp](http://yaklasim.com/mevzuat/dergi/s_word_article.asp) (Erişim: 20 Mart 2006)

Demir, Hüzeyin. “Sermaye Piyasası Mevzuatı ile Vergi Mevzuatındaki Değerleme Farklılıkları” **E Yaklaşım Dergisi**, makale no:3536, Nisan 2003

<http://yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2003033536.htm> (Erişim: 20 Nisan 2006)

Dinç, Berna. “Mali Denetimde Önemlilik Kavramı” **Sayıştay Dergisi**, Sayı 50-51, (Temmuz-Aralık) 2003

<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/dergi/dergi2.asp?id=374> (Erişim: 15 Mart 2006)

Hasan Türedi, Ergin Dinç. “Bilgisayarlı Muhasebe Denetiminde Denetim” **E-Yaklaşım Dergisi**, makale no: 986, Şubat 1997

<http://yaklasim.com/mevzuat/makaleler/199702986.htm> (Erişim: 20 Mart 2006)

Karagül, Yusuf. “Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu Hakkında Son Gelişmeler” **E Yaklaşım Dergisi**, sayı:139, Temmuz 2004

[http://yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name2004074616.htm](http://yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name2004074616.htm) (Erişim: 15 Mart 2006)

Koçak, Aysun. “Genel Kabul Görmüş Bağımsız Dış Denetim Standartları ile Ülkemizdeki Standartların Karşılaştırılması” **E Yaklaşım Dergisi**, sayı:29, Aralık 2005

<http://yaklasim.com/mevzuat/makaleler/2005127478.htm> (Erişim: 17 Şubat 2006)

Özel, Salih. “Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Etik-I” **E Yaklaşım Dergisi**, makale no:2184, Temmuz 2000

[http://yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=2000072164.htm](http://yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2000072164.htm) (Erişim: 10 Mart 2006)

Seviğ, Veysi. “Kayıt Tutma ve Denetim Açısından Yeni Ticaret Yasa Tasarısı” **Mali Çözüm Dergisi**, sayı:70 (Ocak-Şubat Mart) 2005

<http://www.ismmmmo.org.tr/searchdergi.asp> (Erişim: 29 Mart 2006)

Uzun, Ali Kamil. “Geleceğin Yönetiminde İç Denetim” **Mali Çözüm Dergisi**, sayı:42, (Ocak-Şubat-Mart) 1998

<http://www.ismmmmo.org.tr/searchdergi.asp> (Erişim: 15 Mart 2006)

Yıldırım, Murat. “Uluslararası Son Gelişmeler Işığında Denetçinin Bağımsızlığı, 3568 Sayılı Yasa ve Türkiye’deki Durum” **E-Yaklaşım Dergisi**, sayı 28, Kasım 2005

<http://yaklasim.com/mevzuat/makaleler/2005117379.htm> (Erişim 24 Mart 2006)

Zorbay, Gürban. “Uluslararası Denetim Standartlarınının 3568 Sayılı Kanun’da Görünümü” **E-Yaklaşım Dergisi** sayı:15, Ekim 2004

<http://yaklasim.com/mevzuat/makaleler/2004104886.htm> (Erişim: 15 Nisan 2006)

## *İnternette Yayınlanan Makaleler*

Alok Jain “**Use of Valuations Under IAS**” June, 2004

<http://www.pwcglobal.com/jm/images/pdf/Use%20of%20Valuations%20Under%20IAS.pdf>

(Erişim: 20 Mart 2006)

Anerud, Kelly. “Developing International Standards: Cooperation Between INTOSAI and the International Federation of Accountants” **Journal of Accountancy** October, 2004

[http://www.findarticles.com/p/articles/mi\\_qa3662/is\\_200410/ai\\_n9411219](http://www.findarticles.com/p/articles/mi_qa3662/is_200410/ai_n9411219) (Erişim: 15 Mart 2006)

Arıkan Yahya, “**Yeni Türk Ticaret Kanun Tasarısı’na Ait Görüş ve Öneriler**” 22 Eylül 2005

<http://www.iktisadidayanisma.com/haberler/2005/turmob-projeleri/22-09-2005-ttk.htm> (Erişim: 20 Mart 2006)

Avustralian Educational Reserch Pty “**Active Based Risk Evaluation of Auditing**” ,2006

[http://www.abrema.net/abrema/in\\_dex.html](http://www.abrema.net/abrema/in_dex.html) (Erişim: 15 Mart 2006)

Bagshaw, Katharine “**Examining Inventories**” Augst 01, 1998

<http://www.accoglobal.com/bublications/studentaccountant/49857> (Erişim: 30 Nisan 2006)

David C. Selley and Eric Turner,” **Fraud and Error**” August, 2002

[http://www.camagazine.com/index.cfm/ci\\_id/6966/la\\_id/1.htm](http://www.camagazine.com/index.cfm/ci_id/6966/la_id/1.htm) (Erişim: 20 Mart 2006)

Erdikler, Şaban. **“Bağımsız Denetimin Sahibi Kim?”** Dünya Gazetesi, 22.01.2003,

[http://turmob.org.tr/basin/22-01-2003\(4\).htm](http://turmob.org.tr/basin/22-01-2003(4).htm) (Erişim:10 Mart 2006)

Graham N.C. Ward. **“International Panorama of Accounting and Auditing”** October 23,2005

<http://www.ifac.org/Library/SpeechArticle.tpl?NID=11304325251373415> (Erişim: 10 Şubat 2006)

Kenger, Erdal **“Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu”** Şubat 2001

[http://www.ydk.gov.tr/egitim\\_notlari/denetim.htm](http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm) (Erişim: 10 Mart 2006)

Leighton, McKnight. **“ISA, the Audit of Fair Value Measurements and Disclosures”** June 13, 2003

<http://www.jamaica-gleaner.com/gleaner/20030613/business/business5.html> (Erişim: 20 Mart 2006)

M A, Baree. **“Money Laundering and Frauds – Changing Expectations From Accountants” SAFA Conference at Goa, India** October-December 2001

<http://www.ifac.org/Library/SpeechArticle.tpl?NID=1023137314174201> (Erişim:15 Nisan 2006)

Marilyn A. Pendergast, Urbach, Kahn&Werlin **“Harmonization of Independence Standards for Accountants Around the World”** May, 2001

[http://ifac.org/Library/ArticleFiles/Harmonization of Independence.doc](http://ifac.org/Library/ArticleFiles/Harmonization%20of%20Independence.doc) (Erişim:20 Nisan 2006)

Masum Türker ve Recep Pekdemir **“Uluslararası Denetim Standartları, Türkiye Uygulaması ve Beklentiler” XVIII. Türkiye Muhasebe Kongresi**, İstanbul:10-12 Ekim 2002

[http://www.semor.com.tr/misc/muhasebe/turker-pekdemir\\_bildiri.html](http://www.semor.com.tr/misc/muhasebe/turker-pekdemir_bildiri.html) (Erişim: 15 Mart 2006)

Namasiku Liandu, “ **Audit Risk in a Brave New World**” September 30,2004

<http://www.accaglobal.com/publications/studentaccountant/2244392> (Erişim: 20 Nisan 2006)

OECD Convention on Combating Bribery of Foreign Public Officials, “**Financial Transparency and Accountability Initiative**” April 17, 2000

<http://www.transparency-usa.org/Overall%20Obser.htm> (Erişim: 23 Mart 2006)

Özkan,Mehmet. **İç Denetim**, Aralık, 2004 [http://www.zekiaytekin.com/portal/index.php?option=com\\_content&task=view&id=67&Itemid=113](http://www.zekiaytekin.com/portal/index.php?option=com_content&task=view&id=67&Itemid=113) (Erişim: 11 Mart 2006)

Ron Parks, and Jennie Chan. “**The Proliferation of White Collar Crime and the Role of Auditors**” April,2002 <http://www.ica.bc.ca/kb.php3?pageid=1437>, (Erişim: 23 Mart 2006)

S Jones Susan, “**The International Devopments of Special Interest to Small&Medium Sized Practices and Current Devopments in ISA ’s**” March 24, 2003  
[http://www.miamalta.org/Susan\\_Jones.ppt](http://www.miamalta.org/Susan_Jones.ppt) (Erişim:23 Mart 2006)

Syed Intiaz Abbas Hussain “**Responsibilities of External Auditors**” July 3,2004  
<http://accountancy.com.pk/articles.asp?id=140> (Erişim: 10 Mart 2006)

Şenalp, Şükrü. “**IFAC’ın profesyonel Muhasebeciler İçin Ahlak Kuralları**”,02.Temmuz.2005,  
<http://www.alomaliye.com/ifac.htm> (Erişim:15 Nisan 2006)

Tanrıverdi, Sezai. “**220 Numaralı Uluslararası Denetim Standardı: Denetim Çalışmasında Kalite Kontrolü**” 25 Nisan 2006

[http://www.malihaber.com/modules.php?name=Kose\\_Yazilari&op=viewarticle&artid=660](http://www.malihaber.com/modules.php?name=Kose_Yazilari&op=viewarticle&artid=660)  
(Erişim:30 Nisan 2006)

The Consultative Group to Assist the Poorest “**External Audits of Microfinance Institutions Handbook**”, Technical Tool Series No:3, December,1998

[http:// www.cgap.org/docs/TechnicalTool\\_03\\_annexes.pdf](http://www.cgap.org/docs/TechnicalTool_03_annexes.pdf) (Erişim:14 Mart 2006)

The Institute of Chartered Chartered Accountants in Ireland “**Fraud Meeting the Challenge through External Audit**” September 2004

<http://www.icaie.ie/documents/fraud1.pdf> (Erişim: 10 Nisan 2006)

TURMOB “**IFAC (Uuslararası Muhasebeciler Federasyonu)**” Aralık, 2003

<http://www.turmob.org.tr/uluslarasi/IFAC.doc> (Erişim: 24 Mart 2006)

Tuna, Zafer “**Denetim Türleri**” 06.Eylül.2005, [http://www.muhasetr.com/yazarlarimiz/ zafer/02.asp](http://www.muhasetr.com/yazarlarimiz/zafer/02.asp)  
(Erişim: 5 Mart 2006)

### ***Raporlar***

Bağımsız Denetim Derneği. “Bağımsız Denetim Sektörü Raporu” **3.İzmir İktisad Kongresi** İzmir, 4-7 Haziran 1992

[http://www.tbb.org.tr/turkce/duyurular/iktisad\\_kongresi/Ek%2013%20Bagimsiz%20denetim%20sektoru.pdf](http://www.tbb.org.tr/turkce/duyurular/iktisad_kongresi/Ek%2013%20Bagimsiz%20denetim%20sektoru.pdf)

Nahit Akarkarasu. “Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler” **Sermaye Piyasası Kurulu Denetleme Dairesi Yeterlik Etüdü**, İstanbul:2000,

TÜRMOB. “**Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hakkında Görüş ve Öneri Raporu**” Ankara:2005,  
<http://www.turmob.org.tr/mevzuat/taslak/ttk.doc>



Özdemir,Öznur “**Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hakkında Görüş ve Öneri Raporu**” Mükellef Gazetesi, 08.Haziran 2005 <http://www.mukellefgazetesi.com.tr/cgi-bin/goster.pl?id=8989>

### ***Tebliğler***

SPK, “**Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ**”, Seri: X No:16 Resmi Gazete 04.03.1996, no:22570

SPK, “**Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliği**”, Seri: XI No:I Resmi Gazete 29.01.1989, no:20064

TMS 10 “**Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı Hakkında Tebliğ**” Sıra No:6 Resmi Gazete 20.10.2005 sayı:25972

### ***Kanunlar***

3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Musavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Resmi Gazete 13 Haziran 1989, no: 20194

Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, TC Adalet Bakanlığı, Ankara:2005

### ***Yönergeler***

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu Yönergesi

### *Yönetmelikler*

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik Resmi Gazete 03/01/1990, no: 20391

Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik Resmi Gazete 02/01/1990, no: 20390

### *Yayınlanmamış Tezler*

Bilgin, Şaban. **“Bilgisayar Ortamında Bağımsız Denetim ve Bir Araştırma”** MÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) İstanbul 2003

Çelebi, Ali. **“Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği”** MÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) İstanbul 2002

Dinç, Yusuf. **“Uluslararası Denetim Standartlarının Türkiye Uygulamaları Açısından İncelenmesi ve Değerlendirilmesi”** Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmamış Doktora Tezi) Ankara 2001

Kuyucu, Ömer Cevdet. **“İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Denetlenmesi”** (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) İstanbul 2003

Zorluoğlu, Ömer Faruk. **“İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Muhasebe Denetiminin Yeri”** MÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) İstanbul 2003

