

KAMU VE BAĞIMSIZ MUHASEBE DENETİMİNDE KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİ

Hazırlayan: İlhan KÜTÜK

Danışman: Doç. Dr. Kıymet ÇALIYURT

Lisansüstü Eğitim, Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin
İşletme Anabilim Dalı için öngördüğü
YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak hazırlanmıştır.

Edirne
Trakya Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Ocak, 2008

TEŞEKKÜR

Çalışmamın başından itibaren bilgi birikimini ve ilgisini eksik etmeyerek bana destek olan değerli tez danışmanım Doç. Dr. Kıymet ÇALİYURT'a sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Toplanan verilerin analiz edilmesi aşamasında bana zaman ayıran, yol gösteren ve yardımlarını esirgemeyen değerli hocam Yrd. Doç. Dr. Adil OĞUZHAN'a çok teşekkür ederim.

Alan çalışmasında ankete katılma nezaketi göstererek yardımlarını esirgemeyen kurum ve kuruluşların değerli denetim meslek mensublarına da çok çok teşekkürler.

Yüksek lisans eğitimim süresince bana gösterdikleri sabır, destek, ilgi ve sonsuz sevgilerinden dolayı eşim Şenay KÜTÜK'e ve kızlarımız Neslihan Kübra KÜTÜK ve Aslıhan Büşra KÜTÜK'e de tüm kalbimle teşekkür ederim.

**TEZİN ADI: KAMU VE BAĞIMSIZ MUHASEBE DENETİMİNDE KANIT TOPLAMA
TEKNİKLERİ
HAZIRLAYAN: İLHAN KÜTÜK**

ÖZET

Dünya’da en genel kabul gören denetim, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve muhasebe standartlarına uygun olarak yapılan ve finansal tablo denetimini de içeren muhasebe denetimidir. Avrupa Birliği bünyesinde yaşanan uyum ve genişleme süreci yanında, küresel muhasebe ve denetim standartlarına yönelik ve yakınsama eğilimi, uluslararası muhasebe ve denetim standartları ile bağımsız denetimi daha da ön plana çıkarmıştır. Ayrıca, muhasebe ve denetim standartlarının hem küresel hem de sektörel (kamu ve özel) bazda uyumlaştırılması açısından önemli bir gelişmedir.

Türkiye’deki denetim sistemi ancak içinde olanlarca anlaşılabilen çok karmaşık ve kendi içinde tutarlılığı olmayan bir yapıdadır. Uluslararası alanda meydana gelen bu değişikliklere Türkiye’de kayıtsız kalmamıştır. Bu çerçevede Türkiye, Avrupa Birliği Müktesebatına Uyum ve Ulusal Program, Acil Eylem Planı ve Yeni yasal düzenlemeler ile muhasebe ve denetim sistemini içinde bulunan karmaşıklığından kurtarmak ve küresel gelişmenin dışında kalmamak için uluslararası alana paralel değişim ve gelişim içindedir. Türkiye’nin muhasebe denetimi alanında, hem düzenleyici kurumlarda hem de uygulayıcılarda tutum ve davranış değişiklikleri ile birlikte denetiminde standardizasyonu sağlaması zorunluluk arz etmektedir. Oysa Türkiye’de kamu denetiminde kullanılan kanıt toplama teknikleri ile bağımsız denetimde kullanılan kanıt toplama teknikleri arasında farklılıklar bulunmaktadır.

Bu çalışmada, kamu ve bağımsız muhasebe denetimi alanındaki değişme ve gelişmeler uluslararası alan ve Türkiye yönüyle ele alınarak, denetim süreci içerisinde önemli bir yer tutan kanıt ve kanıt toplama teknikleri (denetim teknikleri) incelenmiştir. Bu amaçla, Türkiye’de enerji sektöründe faaliyet gösteren dört Kamu İktisadi Teşebbüsü’nün iç denetçileri ile onların dış denetimini yapan Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu denetçileri ile bağımsız denetçilerin (Sermaye Piyasası Kurulu izniyle faaliyet gösteren bağımsız denetim firması denetçileri), denetim alanındaki uluslararası ve ulusal gelişmeleri takip düzeylerini, tutumlarını, durumlarını tespit etmek ve muhasebe denetiminde kullandıkları kanıt toplama tekniklerinin neler olduğu, ne şekilde kullanıldığı kullanılmayan tekniklerin kullanılmama sebepleri üzerine karşılaştırmalı araştırma ve inceleme yapılmıştır. Araştırma yöntemi olarak anket kullanılmıştır. Veriler, yüz yüze kişisel görüşme ve elektronik posta yoluyla elde edilmiş, sonuçları tablolar

halinde verilmiş ve çeşitli değişkenlerin birbirlerinden bağımsız olup olmadıkları Ki-Kare bağımsızlık testi ile test edilmiştir. Araştırma sonucunda, kamu iç ve dış denetçileri ile bağımsız denetçilerin denetim alanındaki uluslararası ve ulusal gelişmeleri takip düzeyleri ve tutumları ile kanıt toplama tekniklerinin seçiminde, kullanım şeklinde, kullanımda karşılaştıkları zorluklarda kısmi benzerlikler olmasına karşın büyük oranda farklılıklar olduğu görülmüştür. Denetim tekniklerinin kullanımında standartlaşmadan uzakta bulunduğu söylenebilir.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Muhasebe Denetimi, Kamu Denetimi, Bağımsız Denetim, Muhasebe Standartları, Denetim Standartları, Denetim Kanıtı, Kanıt Toplama Teknikleri

**THE NAME OF THE THESIS: THE EVIDENCE GATHERING TECHNIQUES OF
GOVERNMENTAL AND INDEPENDENT AUDITING OF ACCOUNTS**

AUTHOR: İLHAN KÜTÜK

ABSTRACT

The most accepted auditing around the world is auditing of accounts which is held according to generally accepted accounting principles and standards, moreover it has also financial statements. Additional to harmony and expansion period that are existing in structure of Europe Union, the trend and inclination towards to global accounting and auditing standards has made supplying primal priority to the international accounting and auditing standards, independent auditing as well. Besides, it's a considerable improvement harmonization both of global and sectoral (governmental and private sector).

The System of Auditing in Turkey is rather complex and is not uniform wholly that's way it can be found out hardly by active users. Turkey also was not indifferent to these changes occurred in international area. In the light of that frame Turkey has been changing and developing parallel to international scope in order to save the complex situation of accounting and auditing system and in order not to be staying out of global development by the help of Europe Union Aggregate Adaptation, National Plan, Urgent Action Plan and new lawful arrangements. For the auditing of accounts scope, it's a obligatory situation that Turkey should obtain auditing standardization in both of organizer associations and applicator societies by modifying attitudes and treatment. On the contrary there are differences between evidence gathering techniques used in the governmental and independent auditing.

In this study, by dealing with the change and developments which are happened in areas of the governmental and independent auditing of accounts according to international field and Turkey, audit evidence and evidence gathering techniques (audit procedures) that are occupying a wide place in audit process were examined. For this purpose, the internal auditors of four Public Economic Enterprise which belong to Energy sector and auditors of Premiership Supreme Audit Board who are auditing these enterprise's external control and finally independent auditors (Independent Auditing Firm Auditors which is operating under the licence of Capital Market Board) were examined in order to determine their attitudes, conditions and interest levels over international and national developments about auditing field. The same comparative examination and investigation were performed in order to determine which evidence gathering techniques are used in auditing of accounts and how these techniques were

used, if some techniques can't be used then reasons for that are investigated. Questionnaire was used for research method. Data were achieved by interview with face to face and e-mail. The results were shown as schedules and it's tested by the Ki-Square independence test that whether different variables are independent each others or not. According to outcome of research it was seen that despite the partial similarities there are too much difference between governmental internal and external auditors with independent auditors on the base of pursuit levels of international or national in auditing field, attitudes, choosing of evidence gathering techniques, form of usage, and difficulty in practice. It can be said that usage of standardization of audit procedures are far away from the target.

Key Words : Audit, Auditing of Accounts, Governmental Audit, Independent Audit, Accounting Standards, Auditing Standarts, Audit Evidence, Evidence Gathering Techniques.

İÇİNDEKİLER	Sayfa
GİRİŞ	1
Problem	2
Amaç	3
Önem	4
Sayıtlılar	4
Sınırlılıklar	4
Tanımlar	5
Kısaltmalar	5
I. BÖLÜM: DENETİME GENEL BAKIŞ	8
1.1. Denetimin Tanımı	8
1.2. Denetimin Türleri	11
1.2.1. Denetimin Amacı Yönünden Türleri	12
1.2.1.1. Finansal Denetim	12
1.2.1.2. Uygunluk Denetimi	13
1.2.1.3. Performans Denetimi	13
1.2.1.4. Ekonomik Denetim	14
1.2.2. Denetimin Statüsüne Göre Türleri	14
1.2.2.1. İç Denetim	14
1.2.2.2. Dış Denetim	15
1.2.2.3. Yüksek Denetim	16
II. BÖLÜM: ULUSLARARASI ALANDA MUHASEBE VE DENETİMİ İLE İLGİLİ YAŞANAN GELİŞMELER	17
2.1. Uluslararası Alanda Bağımsız Muhasebede Yaşanan Gelişmeler	18
2.1.1. Muhasebe Standartlarının Uluslararası Uyumlaştırılması (Harmonizasyon)	19
2.1.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi	20
2.1.3. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Uluslararası Kabulü	22
2.1.4. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunda Muhasebe Standartlarını Oluşturma Süreci	28
2.1.5. Uluslararası Muhasebe Standartları	30
2.2. Uluslararası Alanda Kamu Muhasebesinde Yaşanan Gelişmeler	33
2.3. Uluslararası Alanda Muhasebe Denetimindeki Gelişmeler	36
2.3.1. Uluslararası Denetim Standartları	37
2.3.2. Uluslararası Denetim Standartlarının Kamu Denetimindeki Durumu	39

III. BÖLÜM: TÜRKİYE' DEKİ MUHASEBE DENETİMİ	42
3.1. Türkiye'de Kamu Denetimi	42
3.1.1. Türkiye'de Devlet Muhasebesi	45
3.1.2. Türkiye'de Kamu İç Denetimi	47
3.1.2.1. Kamu İç Denetim Organları	48
3.1.2.2. Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununa Göre İç Denetim	53
3.1.3. Türkiye'de Kamu Dış Denetimi	57
3.1.3.1. Sayıştay	59
3.1.3.2. Yüksek Denetleme Kurulu	64
3.1.4. Kamu Muhasebe Standartları	68
3.1.5. Kamu Denetim Standartları	70
3.2. Türkiye'de Bağımsız Denetim	72
3.2.1. Bağımsız Muhasebedeki Gelişmeler ve Standartları	72
3.2.2. Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler	76
3.2.3. Bağımsız Denetim Standartlarına İlişkin Yapılan Düzenlemeler	83
IV. BÖLÜM: MUHASEBE DENETİMİNDE KANIT VE KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİ	87
4.1. Denetim Kanıtı Kavramı	87
4.2. Denetim Kanıtlarının Miktarını ve Güvenilirliğini Etkileyen Unsurlar	90
4.3. Denetim Kanıtlarının Sınıflandırılması	93
4.3.1. Esas Muhasebe Verilerinden Oluşan Denetim Kanıtları	94
4.3.2. Destekleyici Bilgilerden Oluşan Denetim Kanıtları	94
4.3.2.1. Fiziki Kanıtlar	95
4.3.2.2. Doğrulamalar (Teyitler)	95
4.3.2.3. Belgelenmiş Kanıtlar	96
4.3.2.4. Yazılı Kanıtlar	98
4.3.2.5. Matematiksel Kanıtlar (Yeniden Hesaplamalar)	98
4.3.2.6. Sözlü Kanıtlar	99
4.3.2.7. Analitik Kanıtlar	99
4.4. Denetim Amaçları ile Kanıt Türleri Arasındaki İlişkiler	100
4.5. Kanıtların Toplanması ve Değerlendirilmesinde Denetim Testleri	104
4.6. Kanıt Toplama Teknikleri ve Yöntemleri	106
4.6.1. Geleneksel Denetim İşlemleri	107
4.6.1.1. Karşılaştırma İşlemi	107
4.6.1.2. Tutarar Aktarmalarının Denetimi	108

4.6.1.3. Aritmetik İnceleme	108
4.6.1.4. Belge İnceleme	109
4.6.2. Destekleyici Geleneksel Kanıt Toplama Teknikleri	110
4.6.2.1. Fiziki İnceleme (Sayım ve Envanter İncelemesi)	111
4.6.2.2. Göz Atma	113
4.6.2.3. Belge İnceleme	114
4.6.2.4. Kayıt Sistemini Yeniden İzleme	118
4.6.2.5. Gözlem	119
4.6.2.6. Soruşturma (Bilgi Toplama)	120
4.6.2.7. Doğrulama (Teyit İsteme)	123
4.6.2.8. Yeniden Hesaplama	126
4.6.2.9. Analitik İnceleme (Hesaplama ve Karşılaştırma)	128
4.6.3. Geleneksel Denetim Yöntemleri	138
4.6.3.1. Şekli Denetim ve Maddi Denetim	138
4.6.3.2. İleriye Doğru Denetim ve Geriye Doğru Denetim	139
4.6.3.3. Tam veya Aralıksız Denetim - Örnekleme veya Sondajlama Yoluyla Denetim	139
4.6.3.4. Doğrudan Denetim ve Dolaylı Denetim	140
V. BÖLÜM: TÜRKİYE'DE KAMU VE BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN UYGULADIKLARI KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİNİN KARŞILAŞTIRMALI BİR UYGULAMASI	142
5.1. Kamu ve Bağımsız Muhasebe Denetiminde Kanıt Toplama Tekniklerinin Frekans Dağılımları	148
5.2. Kamu ve Bağımsız Muhasebe Denetiminde Kanıt Toplama Tekniklerinin Çeşitli Değişkenlerden Bağımsız Olup Olmadığının Ki – Kare Bağımsızlık Testi İle Test Edilmesi	171
SONUÇ VE ÖNERİLER	191
KAYNAKÇA	195
EKLER	203

ŞEKİLLER LİSTESİ

	Sayfa
Şekil 4.1.: Denetim Süreci Özeti	88
Şekil 4.2.: Denetim Kanıtlarının Güvenilirliği	92
Şekil 4.3.: Denetim Eşitliği	93
Şekil 4.4.: Denetim Testleri, Teknikleri ile Kanıt Türleri Arasındaki İlişki	105
Şekil 4.5.: Belge İnceleme Tekniğinin Yöntemlerinin İşleyişi	115
Şekil 4.6.: Analitik İnceleme Tekniklerinin Amaçları ve Zamanlama	129

TABLolar LİSTESİ

	Sayfa
Tablo 4.1.: Denetim Kanıtlarının Miktarını ve Güvenilirliğini Etkileyen Unsurlar	90
Tablo 4.2.: Denetim Kanıtlarının Miktar ve Güvenilirliğini Etkileyen Unsurlarla Denetim Kanıtlarının Miktar ve Güvenilirliği Arasındaki İlişki	91
Tablo 4.3.: Denetimin Amaçları ile Kanıt Türleri Arasındaki Temel İlişkiler	102
Tablo 4.4.: İşletme Yönetimi Beyanları, Kanıt ve Denetim Teknikleri	103
Tablo 4.5.: Denetim Kanıtı Toplama Teknikleri	107
Tablo 4.6.: Doğrulama (Teyit) Konusu ve Bilgi Kaynakları	125
Tablo 4.7.: Analitik İnceleme Tekniklerinin Kıstasları ile Bilgi Kaynakları	133
Tablo 4.8.: Finansal Tablo Kalemleri ile İlgili Denetim Amaçları ve Bu Amaçlara Ulaşmak İçin Uygulanacak Denetim Teknikleri	135
Tablo 5.1.: Denetçiler Evreni	146
Tablo 5.2.: Denetçiler Örnekleme	147
Tablo 5.3.a.: Ankete Katılanların Cinsiyetlerine Göre Dağılımı	148
Tablo 5.3.b.: Ankete Katılan Denetçilerin Cinsiyetlerine Göre Dağılımı	148
Tablo 5.4.a.: Ankete Katılanların Yaş Gruplarına Göre Dağılımı	149
Tablo 5.4.b.: Ankete Katılan Denetçilerin Yaş Gruplarına Göre Dağılımı	149
Tablo 5.5.a.: Ankete Katılanların Eğitim Seviyelerine Göre Dağılımı	149
Tablo 5.5.b.: Ankete Katılan Denetçilerin Eğitim Seviyelerine Göre Dağılımı	150
Tablo 5.6.a.: Ankete Katılanların Mezun Oldukları Bölümlere Göre Dağılımı	150
Tablo 5.6.b.: Ankete Katılan Denetçilerin Mezun Oldukları Bölümlere Göre Dağılımı	151
Tablo 5.7.a.: Ankete Katılanların Meslekteki Çalışma Sürelerine Göre Dağılımı	151
Tablo 5.7.b.: Ankete Katılan Denetçilerin Meslekteki Çalışma Sürelerine Göre Dağılımı	152
Tablo 5.8.: Ankete Katılanların Ünvanlarına Göre Dağılımı	152
Tablo 5.9.: Ankete Katılanların Denetim Türlerine Göre Dağılımı	153
Tablo 5.10.: Ankete Katılanların Bağımsız Denetim Firma Statülerine Göre Dağılımı	153
Tablo 5.11.: Denetim Mesleği İle İlgili Kanun ve Kanun Tasarılarına Karşı Denetçilerin İlgi Düzeylerini Gösterir Dağılım	154
Tablo 5.12.: Türk Kamu Denetim Sisteminin Geleceği İle İlgili Değerlendirmelerin Dağılımı	154
Tablo 5.13.: Türk Bağımsız Denetim Sisteminin Geleceği İle İlgili Değerlendirmelerin Dağılımı	155
Tablo 5.14.: Türk İç Denetim Sisteminin Geleceği İle İlgili Değerlendirmelerin Dağılımı	155
Tablo 5.15.: Uluslararası Alanda Muhasebe ve Denetim Mesleğinin Küreselleşmesi İle İlgili Değerlendirmelerin Dağılımı	156

Tablo 5.16.: Denetim Türlerinin Kullanımının Dağılımı	156
Tablo 5.17.: Kurumiçi Mesleki Eğitim İle İlgili Değerlendirmelerin Dağılımı	156
Tablo 5.18.: Denetim Rehberi Dağılımı	157
Tablo 5.19.a.: Denetçilerin Kullandıkları Denetim Tekniklerinin Dağılımı	157
Tablo 5.19.b.: Denetçilerin Kullandıkları Denetim Tekniklerinin Dağılımı	159
Tablo 5.20.: Denetçilerin En Güvenilir Buldukları Denetim Tekniklerinin Dağılımı	159
Tablo 5.21.: Denetçilerin En Az Güvenilir Buldukları Denetim Tekniklerinin Dağılımı	160
Tablo 5.22.: Fiziki İnceleme Tekniğinde Uzman Yardımı Kullanımının Dağılımı	160
Tablo 5.23.: Doğrulama Tekniğinin Kullanımının Dağılımı	161
Tablo 5.24.: Belge İnceleme Tekniğinin Kullanımının Dağılımı	162
Tablo 5.25.: Kayıt Sistemini Yeniden İzleme Tekniğinin Kullanımının Dağılımı	162
Tablo 5.26.a.: Yeniden Hesaplama Tekniğinin Kullanımının Dağılımı	163
Tablo 5.26.b.: Yeniden Hesaplama Tekniğinin Kullanımının Dağılımı	164
Tablo 5.27.: Gözlem Tekniğinin Kullanımının Dağılımı	164
Tablo 5.28.: Soruşturma Tekniğinin Kullanımının Dağılımı	165
Tablo 5.29.a.: Analitik İnceleme Tekniğinin Kullanımının Dağılımı	166
Tablo 5.29.b.: Analitik İnceleme Tekniğinin Kullanımının Dağılımı	166
Tablo 5.30.: Analitik İnceleme Tekniğinin Kullanımında Değerlendirilen Kıstasların Dağılımı	167
Tablo 5.31.: Analitik İnceleme Tekniğinin Denetimin Hangi Aşamasında Kullanıldığının Dağılımı	168
Tablo 5.32.: Analitik İnceleme Tekniğinin Kullanım Amaçlarının Dağılımı	169
Tablo 5.33.: Analitik İnceleme Tekniğinin Kullanımında Karşılaşılan Zorlukların Dağılımı	170
Tablo 5.34.: Denetim Mesleği İle İlgili Kanun ve Tasarılarla Gösterilen İlgi ile Denetim Türlerinin Karşılaştırılması Tablosu	171
Tablo 5.35.: Türk Kamu Denetim Sisteminin Geleceği İle İlgili Değerlendirmeler ile Denetim Türlerinin Karşılaştırılması Tablosu	172
Tablo 5.36.: Türk Bağımsız Denetim Sisteminin Geleceği İle İlgili Değerlendirmeler ile Denetim Türlerinin Karşılaştırılması Tablosu	173
Tablo 5.37.: Türk İç Denetim Sisteminin Geleceği İle İlgili Değerlendirmeler ile Denetim Türlerinin Karşılaştırılması Tablosu	174
Tablo 5.38.: Uluslararası Alanda Muhasebe ve Denetim Mesleğinin Küreselleşip Küreselleşmeyeceği Değerlendirmesinin Denetim Türleri ile Karşılaştırılması Tablosu	175
Tablo 5.39.: Denetim Çeşitleri ile Denetim Türlerinin Karşılaştırılması Tablosu	176

Tablo 5.40.: Kurumiçi Mesleki Eğitim İle İlgili Değerlendirmeler ile Denetim Túrlerinin Karşılaştırılması Tablosu	177
Tablo 5.41.: Denetim Rehberleri ile Denetim Túrlerinin Karşılaştırılması Tablosu	178
Tablo 5.42.: Denetim Teknikleri ile Denetim Túrlerinin Karşılaştırılması Tablosu	179
Tablo 5.43.: En Güvenilir Denetim Teknikleri ile Denetim Túrlerinin Karşılaştırılması Tablosu	180
Tablo 5.44.: En Az Güvenilir Denetim Teknikleri ile Denetim Túrlerinin Karşılaştırılması Tablosu	181
Tablo 5.45.: Fiziki İnceleme Tekniğinde Uzman Yardımı Kullanımı ile Denetim Túrlerinin Karşılaştırılması Tablosu	182
Tablo 5.46.: Doğrulama Tekniğinin Kullanımı ile Denetim Túrlerinin Karşılaştırılması Tablosu	183
Tablo 5.47.: Belge İnceleme Tekniğinin Kullanımı ile Denetim Túrlerinin Karşılaştırılması Tablosu	184
Tablo 5.48.: Kayıt Sistemini Yeniden İzleme Tekniğinin Kullanımı ile Denetim Túrlerinin Karşılaştırılması Tablosu	185
Tablo 5.49.: Gözlem Tekniğinin Kullanımı ile Denetim Túrlerinin Karşılaştırılması Tablosu	186
Tablo 5.50.: Soruşturma Tekniğinin Kullanımı ile Denetim Túrlerinin Karşılaştırılması Tablosu	187
Tablo 5.51.: Analitik İnceleme Tekniği Yöntemlerinin Kullanımı ile Denetim Túrlerinin Karşılaştırılması Tablosu	188
Tablo 5.52.: Analitik İnceleme Tekniğinin Kullanıldığı Denetim Aşamaları ile Denetim Túrlerinin Karşılaştırılması Tablosu	189
Tablo 5.53.: Analitik İnceleme Tekniğinin Kullanımında Karşılaşılan Zorluklar ile Denetim Túrlerinin Karşılaştırılması Tablosu	190

GİRİŞ

Küreselleşme ile birlikte finansal piyasaların evrenselleşmesi, çok uluslu şirketlerin ortaya çıkması, uluslararası bağımsız denetim kuruluşlarının evrensel piyasalardaki etkinliği ve rekabeti, farklı ülke bloklarınca ekonomik birlik oluşturma nedenleri ve uluslararası alanda muhasebe kayıtlarında tespit edilen usulsüzlüklere ilişkin olarak ortaya çıkan skandallar muhasebe düzenlemelerinin güncelleştirilmesi gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Ayrıca, söz konusu gelişmeler, finansal raporlama alanında uluslararası standartların oluşturularak ulusal düzenlemelerin bu standartlarla uyumlaştırılması ihtiyacını da had safhaya çıkarmıştır. Çünkü, evrensel finansal piyasalar, karşılaştırılabilirlik ve rekabet edilebilirlik sebebi ve sermaye artırma amacı ile evrensel standartlara göre hazırlanan finansal tablolar istemektedir (Uyar, 2005).

İşletme, ülke ekonomisi ve global anlamda dünya ekonomisi için önemli olan finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliğinin sağlanabilmesi için denetim mekanizmasına ihtiyaç vardır. Hem özel sektör tarafından yapılan bağımsız denetim hem kamu kesimi tarafından yapılan kamu denetimi hem de işletmenin kendi bünyesinde yapılan iç denetimin amacı; işletme ile ilgili çeşitli çıkar gruplarının, finansal tablolardan elde edecekleri bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamaktır. Bunu sağlayan kişi olan denetçi ise bu bilgilerin doğruluğu hakkındaki görüşünü denetim sonunda yazmış olduğu rapor ile ortaya koyar. Bu aşamada denetçinin görüşüne temel teşkil edecek olan kanıtlar büyük önem arz edecektir. İşletmelerde yer alan işlem yoğunluğu ile işletme çıktılarından yararlanan kesimlerde yaşanan artış, bu kanıtların toplanmasında kullanılan teknikleri, denetim süreci içerisinde önem arz eder duruma getirmektedir (Sipahi, 2001, 1).

Bu çalışmada muhasebe denetimi, hem uluslararası alanda hem Türkiye’de, kamu ve özel sektör yönüyle ele alınmış daha sonra denetim süreci içerisinde önemli bir yer tutan kanıt ve kanıt toplama teknikleri (denetim teknikleri) ile ilgili bilgiler verilmeye çalışılmıştır. Ülkemizdeki kamu ve bağımsız denetimin karşılaştırılmasını sağlayan bir alan araştırmasıyla da, bu konudaki bilgi birikimine katkıda bulunma yönünde bir çaba gösterilmiştir.

Bu çalışma beş bölümde yapılandırılmıştır:

Birinci bölümde, denetim ana başlığı altında denetimin tanımı ile denetim türleri incelenmiştir. Buradaki denetim türü ayrımı çalışmanın çatısını oluşturmuştur.

İkinci bölümde, uluslararası alanda muhasebe ve denetimi ile ilgili yaşanan gelişmeler

ana başlığı altında bağımsız muhasebe alanında yaşanan gelişmeler, kamu muhasebe alanında yaşanan gelişmeler ile uluslararası alanda denetimdeki gelişmeler ele alınmıştır. Bu bölümde uluslararası alandaki bağımsız ve kamu muhasebesi ile muhasebe denetimi sistemler, standartlar ve mevzuatlar açısından incelenmiştir.

Üçüncü bölümde, Türkiye'deki muhasebe denetimi ana başlığı altında kamu denetimi ve bağımsız denetim incelenmiştir. Kamu denetimi; devlet muhasebe sistemi, kamu iç ve dış denetimi şeklinde ayrılandırılmıştır. Bağımsız denetim, muhasebe ve denetimdeki gelişmeler olarak ele alınmıştır. Bu bölümde Türkiye'deki kamu ve bağımsız muhasebe denetimi sistemler, standartlar ve mevzuatlar açısından incelenmiştir.

Dördüncü bölümde, muhasebe denetiminde kanıt ve kanıt toplama teknikleri ana başlığı altında; denetim kanıtı kavramı, kanıtların miktarı ve güvenilirliğini etkileyen unsurlar, kanıtların sınıflandırılması, denetim amaçları ve kanıt türleri arasındaki ilişkiler, kanıt toplanması ve değerlendirilmesinde denetim testleri, kanıt toplama teknikleri ve yöntemleri ele alınmıştır.

Beşinci ve son bölümde, Türkiye'de enerji sektöründe faaliyet gösteren Kamu İktisadi Teşebbüsleri (KİT) özelinde kamu iç ve dış denetçileri ile bağımsız denetçilerin denetim alanındaki uluslararası ve ulusal gelişmeleri takip düzeyleri, tutumları ve durumları ile muhasebe denetiminde uyguladıkları kanıt toplama tekniklerinin karşılaştırılabilir bir uygulaması ekte verilen anket kullanılmak suretiyle yapılan araştırma ve sonuçları irdelenmiştir.

Sonuç kısmında ise tez konusu ve yapılan anket ile ilgili varılan sonuçlar belirtilmiştir.

PROBLEM

Uluslararası alanda özellikle muhasebe denetimi alanında son dönemde kamu ve özel sektör temelli hem düzenleyici kurumlarda hem de uygulayıcılarda önemli değişim ve gelişmeler yaşanmakta ve gerek düzenlemelerde gerekse uygulamalarda uluslararası birliğe doğru bir gidiş yaşanmaktadır. Türkiye'de ise gerek denetim alanında gerek denetim kuruluşlarının işlevleri konusunda bir dağınıklık olduğu genel kabul gören bir olgudur. Ülkemizdeki denetim sistemi ancak içinde olanlarca anlaşılabilen çok karmaşık ve kendi içinde tutarlılığı olmayan bir yapıdadır. Ancak, Türkiye'nin yabancı sermaye ihtiyacını karşılaması hem kamu hem özel sektörde faaliyet gösteren Türk şirketlerine güvenin sağlanması ile gerçekleşeceğinden bu şirketlerin denetimini yapan denetim şirketlerinin de uluslararası

gelişmelere kayıtsız kalmaması gerekmektedir. Bu durumda Türkiye’de muhasebe denetimi alanında, hem düzenleyici kurumlarda hem de uygulayıcılarda tutum ve davranış değişiklikleri ile birlikte denetiminde standardizasyonun sağlanmasını zorunlu kılmaktadır. Oysa Türkiye’de kamu denetiminde kullanılan kanıt toplama teknikleri ile bağımsız denetimde kullanılan kanıt toplama teknikleri arasında farklılıklar bulunmaktadır. Kamuda çoğunlukla faaliyet denetimi, bağımsız denetimde finansal denetim yapılmaktadır. Çoğunlukla da hem bağımsız denetçilerin hem de kamu denetçilerinin uyguladığı kanıt toplama tekniklerinde farklılıklar gözükmemektedir. Bu noktadaki problem; denetçilerin, muhasebe ve denetimi alanında ki uluslararası ve ulusal gelişmeleri takibi ile bağımsız denetimin ve kamu denetiminin kendi içinde ve birbirleri arasındaki kanıt toplama teknikleri farklılıkları ve denetim sektörünün konuya yeteri kadar önem vermemesidir.

AMAÇ

Tezin amacı, muhasebe denetimi alanındaki uluslararası değişim ve gelişmelerin Türkiye’de gerek kamu muhasebe denetimi gerekse bağımsız denetim temelinde incelenmesi ve denetim süreci içerisinde önemli bir yer tutan kanıt ve kanıt toplama tekniklerinin (denetim teknikleri) incelenmesi ile Türkiye’de kamu muhasebe denetimi ve bağımsız denetimin karşılaştırılmasını sağlayan bir alan araştırmasıyla da, bu konudaki bilgi birikimine katkıda bulunmaktır.

Çalışmanın uygulama bölümünün yer aldığı alan araştırmasında; kamu iç ve dış muhasebe denetçileri (Enerji sektöründe faaliyet gösteren dört Kamu İktisadi Teşebbüsü (KİT)’nin iç denetçileri ile onların dış denetimini yapan Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu (YPK) denetçileri) ile bağımsız denetçilerin (Sermaye Piyasası Kurulu izniyle faaliyet gösteren bağımsız denetim firması denetçileri), uluslararası ve ulusal gelişmeleri takip düzeylerini, tutumlarını, durumlarını tespit etmek ve muhasebe denetiminde kullandıkları kanıt toplama tekniklerinin (denetim teknikleri) neler olduğu, ne şekilde kullanıldığı kullanılmayan tekniklerin kullanılmama sebeplerini, Seval KARDEŞ’in 1995 yılına ait “Denetim Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma” adlı doktora tezindeki araştırma ve Barış SİPAHİ’nin 2001 yılına ait “Muhasebe Denetiminde Kullanılan Kanıt Toplama Teknikleri ve Bir Uygulama” adlı doktora tezindeki araştırma sonuçları ile karşılaştırmaktır.

ÖNEM

Uluslararası alanda denetim sektöründe son dönemde kamu ve özel sektör temelli hem düzenleyici kurumlarda hem de uygulayıcılarda önemli değişim ve gelişmeler yaşanmaktadır. Gerek düzenlemelerde gerekse uygulamalarda uluslararası birliğe doğru gidiş yaşanmaktadır. Türkiye’nde kayıtsız kalmadığı bu gelişmelerin yoğun şekilde yaşandığı bir dönemde tez, Türkiye’de kamu ve bağımsız muhasebe denetimini, kanıt toplama tekniklerini inceleyeceğinden ve konu ile ilgili ülkemizde yeterli kaynak bulunmadığından önem taşımaktadır. Anket çalışması yardımı ile uygulamadan elde edilecek sonuçlar Türk denetçilerinin konuya ne kadar önem verdiklerini gösterecek ve denetim alanında bir durum tespiti olacaktır.

SAYILTILAR

21. yüzyılda tüm dünyada denetim sektöründe önemli değişim ve gelişmeler yaşanmaktadır. Uluslararası alandaki bu değişimi ve gelişimi Türkiye’de yakından takip ederek ayak uydurmak zorundadır. Denetçiler arasındaki kanıt toplama tekniklerindeki farklılıklar sonuç olarak sektörde standardizasyon sorununu yaratmaktadır. Türkiye’nin yabancı sermaye ihtiyacını karşılaması hem kamu hem özel sektörde faaliyet gösteren Türk şirketlerine güvenin sağlanması ile gerçekleşeceğinden bu şirketlerin denetimini yapan denetim şirketlerinin de kanıt toplama tekniklerinde standardizasyonu sağlamasını gerektirir.

SINIRLILIKLAR

Türkiye’de gerek denetim alanında gerek denetim kuruluşlarının işlevleri konusunda bir dağınıklık olduğu genel kabul gören bir olgudur. Ülkemizdeki denetim sistemi ancak içinde olanlarca anlaşılabilen çok karmaşık ve kendi içinde tutarlılığı olmayan bir yapıdadır. Bununla birlikte Kamu Mali Yönetim anlayışındaki değişikliklerin getirdiği zorluklar, Avrupa Birliği Müktesebatına Uyum ve Ulusal Program, Acil Eylem Planı ve Yeni yasal düzenlemeler (özellikle Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, Sayıştay Kanunu Tasarısı), kamu muhasebe ve denetim sistemindeki değişiklikler (uluslararası muhasebe ve denetim standartları ile uyumlu ulusal standartların ve uluslararası kurullarla benzer yapıya sahip ulusal kurulların oluşturulması), Ayrıca söz konusu bu son düzenlemeler üzerine çok sayıda farklı düşünceye sahip eleştirel

yazıların bulunması sınırlılıkları oluşturmaktadır. Türkiye’de anket çalışmalarını cevaplama oranının düşük olması da sınırlılıklar arasında sayılabilir.

TANIMLAR

Denetim: İktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla, tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir (Güredin, 2000).

Muhasebe Denetimi: Yönetim tarafından hazırlanan mali tabloların objektif incelenmesi anlamına gelen bir tür onay fonksiyonudur (Holmes ve Overyer, 1975).

Denetim Kanıtı : Denetlenen bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek amacıyla denetçi tarafından kullanılan her türlü bilgi, belge ve kayıtlardır (Ataman vd., 2001, 30).

Kanıt Toplama Teknikleri (Denetim Teknikleri) : Denetim kanıtı sağlamak için başvurulan teknik ve yöntemlerdir (Türedi, 1992, 141).

Kamu denetçisi : Görev ve yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına, kamunun ihtiyaçlarına cevap vermek üzere denetim yapan kişidir (Hesap Uzmanları Derneği, 2004, 12).

Bağımsız denetçi: Bağımsız denetim kuruluşlarının bağımsız denetimle görevlendirdiği her kidedeki denetim elemanlarıdır (Resmi Gazete, 12.06.2006 / 26196 (Mükerrer)).

KISALTMALAR

- AB** : Avrupa Birliği,
ACFE : Association of Certified Fraud Examiners “Yolsuzluk İnceleme Uzmanları Birliği”,
AICPA : American Institute of Certified Public Accounts “Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasipleri Enstitüsü”,
ASB : Auditing Standarts of Board “AICPA’nın Denetim Standartları Komitesi”,
BDDK : Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu,
DPT : Devlet Planlama Teşkilatı,

- EFrag : European Financial Reporting Advisory Group “Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu”,
- EPDK : Enerji Piyasası Düzenleme ve Denetleme Kurumu,
- ESA95 : European System of Accounts 1995 “Avrupa Hesap Sistemi 1995”,
- EUROSTAT: The Statistical Office of the European Communities “Avrupa İstatistik Ofisi”,
- EÜAŞ : Elektrik Üretim Anonim Şirketi,
- FASB : Financial Accounting Standards Board “Finansal Muhasebe Standartları Kurulu”,
- FEE : Federation des Experts Comptables Europeens “Avrupa Muhasebe Uzmanları Federasyonu”,
- GAAS : Generally Accepted Auditing Standards “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları”,
- GFSM2001: Government Finance Statistics Manual 2001 “Devlet Mali İstatistikleri Elkitabı 2001”,
- IAASB : International Auditing and Assurance Standards Board “IFAC’ın Uluslararası Denetim ve Güvenlik Standartları Kurulu”,
- IAS : International Accounting Standards “Uluslararası Muhasebe Standartları”,
- IASB : International Accounting Standards Board “Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu”,
- IASC : International Accounting Standards Committee “Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi”,
- IFAC : International Federation of Accountants “Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu”,
- IFRS : International Financial Reporting Standards “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları”,
- INTOSAI: International Organization of Supreme Audit Institutions “Uluslararası Yüksek Denetim Organları Örgütü”,
- IOSCO : International Organization of Securities Commissions “Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütü”,
- IPSAS : International Public Sector Accounting Standards “IFAC PSC’nin Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları”,
- ISA : International Standards on Auditing “Uluslararası Denetim Standartları”,
- İDT : İktisadi Devlet Teşekkülü,
- KİK : Kamu İktisadi Kuruluşu,
- KİT : Kamu İktisadi Teşebbüsü,
- PSC : Public Sector Committee “IFAC’ın Kamu Sektörü Komitesi”,
- SAC : The Standards Advisory Council “IFAC’ın Standartlar Danışmanlık Konseyi”,
- SAS : Statement on Auditing Standards “Denetim Standartları Açıklamaları”,
- SEC : Securities And Exchange Commission “Uluslararası Sermaye Piyasası Komisyonu”,

- SIC : Standing Interpretations Committee “IFAC’ın Sürekli Yorumlar Komitesi”,
- SMMM : Serbest Muhasebeci Mali Müşavir,
- SNA93 : System of National Accounts 1993 “Ulusal Hesaplar Sistemi 1993”,
- SOX : Sarbanes-Oxley Act of 2002 “Sarbanes Oxley Yasası”,
- SPK : Sermaye Piyasası Kurulu,
- SPSS : Statistical Program For Social Science “Sosyal Bilimler İçin İstatistik Programı”,
- TEDAŞ : Türkiye Elektrik Dağıtım Anonim Şirketi,
- TEİAŞ : Türkiye Elektrik İletim Anonim Şirketi,
- TETAŞ : Türkiye Elektrik Ticaret ve Taahhüt Anonim Şirketi,
- TMS : Türkiye Muhasebe Standartları,
- TMSK : Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu,
- TMUD : Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği,
- TMUDESK: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu,
- TÜBİTAK: Türkiye Bilim ve Teknik Araştırma Kurumu,
- TÜDESK: Türkiye Denetim Standartları Kurulu,
- TÜRMOB: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği,
- USGAAP: Generally Accepted Accounting Principles in the United States “ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri”,
- YDK : Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu,
- YMM : Yeminli Mali Müşavir.

I. BÖLÜM: DENETİME GENEL BAKIŞ

1.1. Denetimin Tanımı

Denetim kavramının, Batı dillerindeki karşılığı (audit) kökenini oluşturan Latince audire kelimesi; işitmek, dikkatlice dinlemek anlamına gelmektedir.

Denetimin Türkçe’de yaygın olarak kullanılan anlamı, Türk Dil Kurumu’nun yaptığı tanımda karşılığını bulmaktadır. Bu tanıma göre, “denetleme, bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmektir.”

Hukuki anlamda denetleme ise “gerek devlet daire ve teşkilatının ve gerek özel hukuk hükümlerine göre kurulmuş müesseselerin kamu menfaati noktasından kanun, nizamname ve statüleri hükümlerine göre çalışıp çalışmadıklarının tetkik edilmesidir.”

Avrupa Komisyonu’da denetimi tanımlamıştır. Bu tanıma göre en genel anlamıyla denetim, bir işlem, prosedür veya raporun her bir yönünü doğrulayacak şekilde ve sonradan yapılan her türlü incelemedir

(<http://www.bumko.gov.tr/proje/proje4/dokuman/IcDenTurUyg.doc>, 2006).

Hemen her kavramda olduğu gibi denetim kavramının tanımlanması da bazı zorlukları beraberinde getirir. Güçlüğüün temel nedeni ise tanımlamanın genel olarak yapılmaya çalışılmasında yatmaktadır.

Bu güçlükten kurtulmak için, yapılan çoğu tanımda denetim, özel bir duruma yönlendirilmiştir ve o durum içinde denetimin belirli amaçları ve görevleri belirtilmektedir. (Demirbaş, 2001, 29). Bu doğrultuda denetimin çeşitli açılardan bakılarak değişik kategoriler altında sınıflandırılması mümkündür (Hesap Uzmanları Derneği, 2004, 7). Kamu denetimi, bağımsız denetim, muhasebe denetimi gibi.

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 fonksiyon olarak belirtilmektedir (Kenger, 2001).

Yine kamu denetimi kurumu olan yüksek denetleme kurumlarının üst organı olan Uluslararası Yüksek Denetim Organları Örgütü (International Organization of Supreme Audit

Institutions - INTOSAI)'nün 9. Uluslararası Kongresi'nde benimsenen Denetim Kurallarının Ana Hatlarına İlişkin Lima Deklarasyonu, kamu denetiminin Magna Carta'sı olarak kabul edilmektedir. 1992 Washington Kongresinde kabul edilen Denetim Standartları ve İç Kontrol Standartlarının Ana Hatları, tüm dünyada benimsenmiş kurallar haline gelmiştir (<http://www.bumko.gov.tr/proje/proje4/dokuman/IcDenTurUyg.doc>, 2006).

Lima Deklarasyonunda denetim şöyle tarif edilmiştir:

“Kamu fonlarının yönetimi bir vakıf (emanet idaresi) yerine geçtiğinden, denetim kavramı ve kurumu kamu mali yönetimlerinde yaratılıştan vardır.

Denetim kendi içinde bir son değildir; ancak amacı, mali yönetimin, kabul edilen ölçütlerden ve mevzuata uygunluktan sapmalarıyla verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkelerini ihlallerini; düzeltici eylemi mümkün kılacak, hesap vermekle yükümlü olanların sorumluluk almalarını sağlayacak, bunları telafi ettirecek veya bu tür ihlalleri önleyecek hiç değilse daha güçleştirecek kadar erken bulup ortaya çıkarmak olan düzenleyici bir sistemin vazgeçilmez bir parçasıdır.” (İvgin, 2005).

Bağımsız denetime genel bir tanımlama yapılacak olursa; bağımsız denetim, müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan, serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan veya bir denetim kurumuna / firmasına bağlı olarak faaliyet gösteren denetçi veya denetçiler tarafından işletmenin talebi ile ve bir denetim sözleşmesi çerçevesinde işletmelerin finansal tablolarının denetimi ile uygunluk ve performans denetimlerinin yapılmasıdır (Kenger, 2001).

Sermaye Piyasası Kurulu'nca 12.06.2006 / 26196 Sayılı Resmi Gazete'de (Mükerrer) yayımlanan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ”de (Seri: X, No:22) bağımsız denetim, “İşletmelerin kamuya açıklanacak veya Kurulca⁽¹⁾ istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması” olarak tanımlanmaktadır (Resmi Gazete, 12.06.2006 / 26196 (Mükerrer)).

⁽¹⁾ Kurul : Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'dir.

Muhasebe denetimi, bir ekonomik birim veya bir döneme ilişkin bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunu araştırmak ve bu konuda bir rapor tanzim etmek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir (Arens ve Loebbecke, 1997, 5).

Flint (1988)' de denetimi; olması beklenenle gerçekleşenin (olayın) taraflar(ı) dışındaki bir kişi tarafından karşılaştırılmasını ve sonuçların raporlanmasını içeren özel bir inceleme türüdür ki, hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesini sağlamada ve izlemede kamusal ve özel kontrol mekanizmasının bir parçasıdır” şeklinde tanımlamaktadır.

Flint'in tanımından hareketle denetimin olmazsa olmazları olarak nitelendirilen ana unsurlarını sayarak en genel anlamıyla bir denetim tanımı yapılacaktır:

a) Ne kadar fazla denetim tanımı yapılırsa yapılsın, denetim tanımında yer alması gereken belki de en önemli unsur; denetimin bir *karşılaştırmadan* ibaret olduğudur. Karşılaştırma, faaliyet ve sonuçların (olan), bir norm, standart veya modelle (olması gereken) karşılaştırılması sonucu düzeltilmesi gereken bir sapmanın olup olmadığının incelenmesidir.

b) Denetim tanımında, normalin dışında olan parçaların belirlenmesinde mevcut fiili durum (olan) ile mukayese edilecek normal olarak kabul edilen bir ölçütün (olması gerekenin) de vazgeçilmez bir unsurdur. Bu unsur *değerlendirme kriteri* olarak da ifade edilir. Kriterler, yasama organınca veya yasa yapmaya yetkili bir kurumca konulan özel kurallar; yönetim tarafından yapılan bütçeler ve diğer başarı ölçüleri olabileceği gibi Finansal Muhasebe Standartları Enstitüsü gibi bir birimce oluşturulan muhasebe standartları olabilir.

c) Denetim faaliyetinin yapıldığı bir durumda; bir kişinin, grubun ya da sınıfın, diğer bir kişi, grup ya da sınıfa karşı yerine getirme yükümlülüğünün olduğu bir görevin olduğu görülür; söz konusu bu iki taraf arasındaki görev nedeniyle taraflar arasında *hesap verme sorumluluğu* ilişkisi bulunmaktadır. İki taraf arasında "*yazılı veya sözlü bir nevi sözleşmeyi içeren bu ilişkinin*" varlığı denetimin en önemli nedeni ve ön şartıdır. Bir şirketin yöneticileri, hissedarlarına veya üyelerine karşı sorumludur; bir kurumun, toplumun veya grubun seçilmiş kişileri ve atanan görevliler organizasyonun üyelerine karşı sorumludurlar.

ç) Denetim tanımında yer alması gereken bir başka özellik de, denetimi diğer kavramlardan ayırt edici en önemli özelliklerden biri olan *bağımsızlıktır*. Denetim bağımsızlığı basit bir kavram değildir, sadece denetçilerin bağımsızlığı ile sağlanabilir ama denetçi bağımsızlığı denetim bağımsızlığını sağlamayabilir. Denetim bağımsızlığı kişisel ve kurumsal faktörlerin bileşimi ile elde edilir. Denetim bağımsızlığını etkileyen söz konusu faktörler şunlardır; *denetçinin kişisel özellikleri, kişisel ilişkileri, finansal bağımlılık veya fayda durumu, araştırma ve raporlama özgürlüğü ve kurumsal statüsüdür*.

d) Denetimde önemli bir role sahip *kanıt* kavramı da denetim tanımında yer almalıdır.

Denetim "*bir kanıt toplama ve toplanan kanıtları değerlendirme faaliyeti*" olarak da tanımlanır. Denetçilerin kanıt olmadan ifade ettikleri fikirlerin ve ulaştıkları yargıların temelleri yoktur. Dolayısıyla kanıt olmadan denetimin de olması mümkün değildir.

e) Denetim tanımında yer alması gereken diğer bir unsur da *denetimin taraflarıdır*. Denetimde daha önce de ifade edildiği gibi aralarında bir hesap verme sorumluluğu bulunan iki taraf bulunmaktadır. Denetim ise söz konusu bu iki taraf dışındaki *yetkili üçüncü bir kişi/grup* tarafından gerçekleştirilir.

f) Son olarak denetim tanımında yer alması gereken bir diğer unsur da denetimin gelişigüzel, plansız-programsız bir faaliyet olmadığıdır. Denetim mantığa ve mantıksal düşünmeye dayanan *sistemik bir süreçtir*.

Bu unsurlardan yola çıkarak denetimi; iki taraf arasında varolan hesap verme sorumluluğu ilişkisine dayanan ve bu ilişkinin tarafı olmayan bir üçüncü yetkili kişi tarafından yapılan; temelde fiili durumla ilgili kanıtsal bilgi toplanması ve oluşan kanıtların bir değerlendirme kriteri ile karşılaştırılması ve değerlendirilmesi faaliyetlerini içeren bağımsız, sistemik bir süreç olarak tanımlanabilir (Demirbaş, 2001, 29).

1.2. Denetimin Türleri

Denetim faaliyetlerinin türlerine göre sınıflandırılması hususunda hemen hemen tüm kaynaklar görüş birliği içerisinde (Hesap Uzmanları Derneği, 2004, 11). Denetimi; denetleyen kurumlar, denetlenen kurumlar, denetimin amacı ve kapsamı ile denetimin kamusal veya özel sektör nitelikli oluşuna ve benzeri (vb.) yaklaşımlarla çeşitli sınıflandırmalar yapmak olasıdır. *Günümüzde denetimin kamusal veya özel sektör ayrımı giderek geçerliliğini yitirmekte, birbirinin yerine geçmekte, birbirine girmektedir*. Özel sektör üzerindeki kamusal denetim sürerken, kamu kesiminin denetiminde de özel sektör denetim kuruluşlarından artarak faydalandığı görülmektedir. Yine özel sektör üzerindeki kamusal denetim de giderek özel sektör denetim kuruluşlarına yaptırılmaktadır. Yukarıda sayılan nedenlerle denetimi kesin sınırlarıyla sınıflandırmak giderek güçleşmektedir.

Klasik anlamda denetim, konularına ve amaçlarına göre finansal denetim, uygunluk denetimi ve performans denetimi olmak üzere üçe ayrılmaktadır. Ancak, bu üç denetim türünün bir arada yürütülmesi halinde ekonomik denetim adında dördüncü bir denetim türü ortaya çıktığı da görülmektedir. Denetim, statüsüne göre ise iç denetim ve dış denetim olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Dış denetim; bağımsız denetim ve kamu denetimi olmak üzere de kendi içinde ikiye ayrılır. Yüksek denetim kurumlarının (yüksek denetleme kurulları,

sayıştaylar) kamu kuruluşları üzerinde parlamentolar adına yaptıkları denetim geçmişte dış denetim kapsamında değerlendirilirken, günümüzde tamamen “yüksek denetim (supreme audit)” adında üçüncü bir denetim statüsü olarak kabul edilmektedir. Denetçinin niteliğine göre yapılan sınıflandırmalar temelde, denetçinin örgüt personeli olup olmamasına ve örgüt dışında ise denetçi ile örgütü bir araya getiren hukuki bağa göre biçimlenmektedir (Kenger, 2001).

1.2.1. Denetimin Amacı Yönünden Türleri

Denetimin amacı yönünden türleri; finansal denetim, uygunluk denetimi, performans denetimi ve ekonomik denetim olarak dört başlık altında sınıflandırılarak ele alınacaktır.

1.2.1.1. Finansal Denetim (Finansal Tablolar Denetimi, Mali Tablolar Denetimi,)

Finansal denetim (audit of financial), bir işletmenin finansal tablolarının önceden belirlenmiş kriterlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda bir görüş belirlemek amacıyla bu finansal tabloların incelenmesini kapsar. Bu kriterler genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri veya vergi mevzuatı hükümleridir (Kenger, 2001).

Nihai hedefi finansal tabloların (mali tablolar) güvenilirliğini sağlamaktır. Mali tablolar inceleme konusu yapıldığı için mali tablolar denetimi olarak adlandırılmaktadır. Bazen de mali denetim denildiğine de tanık olunmaktadır. Ancak çoğu kez mali denetim ile anlaşılan vergi denetimidir. Mali denetim muhasebe denetiminden farklıdır. Vergi denetiminde inceleme konusu vergi matrahıdır. Mali tabloların tamamı üzerinden değil de, özellikle vergi matrahını etkileyen olaylar inceleme konusu yapılır. Yani değerlendirme kriteri mali denetimden farklıdır (Kaval, 2003, 25).

Denetim kapsamına alınacak finansal tablolar ile ilgili yeterli kanıt toplanması ve bu kanıtların bir değerlendirilmesinin yapılması söz konusudur. Doğal olarak bu sürecin tamamlanması için denetim faaliyetini gerçekleştirenlerin konularında uzman kişiler olması gerekir (Türker vd., 2003, 7).

Denetimin konusu, ortaklara veya ilgili kamu kuruluşlarına verilen finansal tablolardır. Bu denetim bağımsız denetçiler ve kamu denetçileri tarafından yürütülür (Kenger, 2001).

1.2.1.2. Uygunluk Denetimi (Düzenlilik Denetimi, Usul Denetimi, Mali Denetim)

Uygunluk denetimi (compliance, regularity, propriety audit), bir örgütün mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin belirlenmiş yöntemlere, kurallara veya mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla incelenmesidir.

Denetimin konusu, örgütün mali işlemleri ve faaliyetleridir. Uygunluk denetimi, iç denetçiler ve dış denetçiler ile kamu denetçileri tarafından yürütülür.

Uygunluk denetiminde ulaşılan sonuçlar geniş bir kitleye değil, sınırlı olarak ilgili ve yetkili kişi ve kuruluşlara raporlanır. Bu nedenle çoğunlukla uygunluk denetimi iç denetçiler, gerekli durumlarda ise dış denetçiler tarafından yapılır (Kenger, 2001).

Bu denetim türüne örnek; bir devlet çalışanı veya özel kesim işletme personeli, her yılın ocak ayında gerçekleştirilen "vergi indirimi"nden nasıl yararlanmış? Bir işletmenin her hangi bir aya ilişkin olarak düzenleyip vergi dairesine teslim ettiği "muhtasar beyanname" veya "katma değer vergisi beyanamesi" ilgili yasal mevzuat hükümlerine ne derece uygundur? Bunların ortaya konması bir uygunluk denetim faaliyeti gerektirmektedir (Türker vd., 2003, 8).

1.2.1.3. Performans Denetimi (İşletme Denetimi, Faaliyet Denetimi)

Performans denetimi (operational audit, performance audit), bir örgütün faaliyetlerinin verimlilik ve etkinliğini değerlemek amacıyla bu faaliyetlerle ilişkili usul ve yöntemlerin uygulanışının gözden geçirilmesini kapsar. Faaliyet denetiminde, denetçilerden tarafsız gözlemlerde bulunması ve belirli faaliyetlerin ayrıntılı analizini yapması beklenir. Faaliyet 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. Performans denetimi, kamu ve özel sektör işletmelerinde iç denetçiler tarafından, ayrıca kamu kuruluşlarında kamu denetçileri tarafından yürütülür (Kenger, 2001).

Bu denetim türüne örnek; bir bilgi işlem sisteminin etkinliği ve verimliliği nedir? Bir makine başında çalışan bir iş görenin etkinliği, verimliliği veya üretkenliği nedir? Yeterli midir? Önceden belirlenen standartlara uygun mudur? Tüm benzer soruların yanıtları performans denetimi ile ortaya konabilmektedir (Türker vd., 2003, 7).

1.2.1.4. Ekonomik Denetim (Bütünleşik Denetim, Sistemci Denetim)

Ekonomik denetim (economic audit, systematic audit, overall audit), finansal tablolar, uygunluk ve performans denetimlerinin birlikte yürütüldüğü ve raporlandığı bir denetim türüdür. Ekonomik denetim kapsamında; bir taraftan kuruluşun faaliyetlerinin yürürlükteki mevzuata uygun olarak yapılıp yapılmadığını, diğer taraftan finansal tablolarının yürürlükteki mali mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluğu ayrıntılı bir inceleme yapılmak yoluyla ortaya konulmakta, öte yandan kuruluşa tahsis edilen kaynakların tüm işletme fonksiyonları dikkate alınarak rasyonel esaslara göre etkinlik, verimlilik ve tutumluluk ilkeleri doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını ölçer ve bu doğrultuda önerilerde bulunur.

Ekonomik denetimde temel amaç performans denetimi olup, finansal tablolar denetimi ve uygunluk denetimi ile desteklenmektedir. Uygunluk denetimi, ekonomik denetim kapsamında temel bir amaç olmayıp, performans denetimi ve finansal tablolar denetimi birlikte yürütülürken, denetlenen kuruluşun mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin belirlenmiş yöntemlere, kurallara veya mevzuata aykırı uygulamaların tespit edilmesi durumunda söz konusu olmaktadır (Kenger, 2001).

1.2.2. Denetimin Statüsüne Göre Türleri

Denetimin statüsüne göre türleri; iç denetim, dış denetim ve yüksek denetim olarak ele alınacaktır.

1.2.2.1. İç Denetim (Internal Auditing)

İç denetim, örgüt faaliyetlerinin ve uygulayıcılarının yaptıkları işlem ve işlerin uygunluk ve etkinliğinin, üretilmiş her türlü bilginin güvenilirliğinin mevzuat, finansal, muhasebe ve diğer tüm yönlerden bu amaçla çalışan iç denetçi adı verilen kişilerce araştırılıp, incelenip üst yönetime rapor edilmesidir. Diğer bir anlatımla iç denetim, örgüte hizmet amacıyla örgütün tüm faaliyetlerini incelemek ve değerlemek için örgüt içinde kurulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur. Kısaca iç denetim, finansal denetimi, uygunluk denetimini ve performans denetimini kapsamaktadır.

İç denetimin finansal denetim yönü, finansal tabloların doğruluğunu araştırılmasından çok, finansal tablolara temel oluşturan muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini

araştırmak ve bu bilgileri elde etmek için kullanılan kayıt ortamını ve raporlama sistemini gözden geçirmektir. Yine iç denetimin finansal denetim kapsamına hata ve hukuka uygun olmayan işlemlerin bulunması, önlenmesi ve kayıtlarda var olan varlıkların işletmede mevcut olup olmadığının belirlenmesi de girmektedir.

İç denetim, denetim alanı itibariyle çok geniş bir kapsama alanını içerse de; özü, yapısı, fonksiyonları ve denetim sonuçları yönlerinden örgütün üst yönetimiyle sınırlıdır. Çünkü iç denetçiler örgütün bizzat kendi personelidir, bu nedenle iç denetçiler üst yönetimin belirlediği çerçevede içerisinde denetim fonksiyonunu yerine getirmek durumundadırlar. Yapısı gereği iç denetim, örgüt üst yönetiminin kararlarına, planlarına, programlarına, hedef ve stratejileri ile iç ve dış mevzuata vb. uygunluk dışında bir denetim fonksiyonu üstlenemez (Kenger, 2001).

İç denetçinin denetim çalışmaları esas olarak şunlardan oluşmaktadır:

- a) İşletme içinde hazırlanan muhasebe bilgilerinin ve raporlarının güvenilirliğinin incelenmesi,
- b) İç kontrol sisteminin gözden geçirilerek etkinliğinin ölçülmesi,
- c) İşletme yönetimi tarafından saptanmış bulunan politika, plan ve prosedüre uygunluk derecesinin tespit edilmesi,
- ç) Dış denetçilere, çalışmalarında yardımcı olunması,
- d) İşletme yönetimi tarafından istenilmesi halinde, özel denetim çalışması yapılmasıdır (Ataman Akgül, 2000, 15).

1.2.2.2. Dış Denetim (External Auditing)

Dış denetim; örgütün kendi personeli olmayan denetçilerden oluşan, örgütle doğrudan ilgili, bağlı vb. şekilde organik bağı olmayan bağımsız ve farklı bir tüzel kişiliği olan denetim organı, grubu veya kişisi tarafından denetlenmesidir (Kenger, 2001).

Dış denetçinin denetim çalışmaları esas olarak şunlardan oluşmaktadır:

- a) İşletmenin iç kontrol sisteminin gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi,
- b) Denetim çalışmasının planlanması,
- c) Örneklem metodlarının yardımıyla incelenecek şeylerin belirlenmesi ve bunların denetim teknikleri aracılığı ile incelenmesi,
- ç) İncelemeler sonucunda erişilen kanaatin denetim raporu aracılığı ile ortaklara iletilmek üzere işletme yönetimine sunulması süreçleridir (Ataman Akgül, 2000, 16).

Dış denetim, bağımsız denetim ve kamu denetimi şeklinde ikiye ayrılır.

Bağımsız Denetim (Independent Auditing): Bağımsız denetim, müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan, serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan veya bir denetim kurumuna / firmasına bağlı olarak faaliyet gösteren denetçi veya denetçiler tarafından işletmenin talebi ile ve bir denetim sözleşmesi çerçevesinde işletmelerin finansal tablolarının denetimi ile uygunluk ve performans denetimlerinin yapılmasıdır. Bağımsız denetimde asıl amaç finansal denetimdir.

Kamu Denetimi (Public / State Auditing / Supervision): 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 (Kenger, 2001).

Kamu denetimi, ayrıca, devletin (government) kamuoyuna hesap verme yükümlülüğünü gerçekleştirmenin önemli bir ögesidir (Yörüker, 2004, 1).

1.2.2.3. Yüksek Denetim (Supreme Audit)

Klasik anlamda yüksek denetim, dış denetim kapsamında değerlendirilirken, dış denetimin yüksek denetim kurumlarının (yüksek denetleme kurulları, sayıştaylar) kamu kuruluşları üzerindeki parlamentolar adına yaptıkları denetimi tam olarak kapsamaması nedeniyle, günümüzde uluslararası literatürde ayrı bir denetim statüsü olarak kabul edilmektedir (Kenger, 2001).

Yüksek denetim kamu kesimine özgü bir denetim türüdür. Dolayısıyla özel kesim açısından düşünüldüğünde denetçinin statüsü ve bağlı olduğu birime göre yapılan ayırım iç-dış denetim şeklinde ikiye ayrılacaktır. Kamu kesimi açısından bakıldığında yasama, yürütme ve yargı birimlerinden bağımsız bir şekilde yapılan ve kaynağını doğrudan anayasadan alan Sayıştay denetimleri kendine özgü bir kamusal faaliyet olarak kamusal iç ve dış denetçilerin yaptıkları denetim tanımına uymamaktadır. Bu statüsü ile Sayıştay bir yüksek denetim kurumu, yaptığı denetim de yüksek denetim faaliyeti olarak adlandırılır (Demirbaş, 2001, 41).

Uluslararası literatürde yüksek denetim, anayasal dayanağı ve meslek mensuplarının yasal güvenceleri olan, bazı ülkelerde yargısal yetkilerle donatılmış, bağımsız ve özerk denetim kuruluşları tarafından kamu kurum ve kuruluşlarının tamamı üzerinde parlamentolar adına yapılan denetim olarak tanımlanmaktadır (Kenger, 2001).

II. BÖLÜM: ULUSLARARASI ALANDA MUHASEBE VE DENETİMİ İLE İLGİLİ YAŞANAN GELİŞMELER

Dünya’da en genel kabul gören denetim, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve muhasebe standartlarına uygun olarak yapılan ve finansal tablo denetimini de içeren muhasebe denetimidir. Avrupa Birliği (AB) bünyesinde yaşanan uyum ve genişleme süreci yanında, küresel muhasebe ve denetim standartlarına yönelik ve yakınsama (convergence) eğilimi, uluslararası muhasebe ve denetim standartları ile bağımsız denetimi daha da ön plana çıkarmıştır (Aksoy a), 2005, 119).

Günümüzde küreselleşmenin etkisi ile muhasebe düzenlemeleri ve uygulamalarındaki ülkesel farklılıkların ortadan kaldırılarak bütün ülkeler için ortak bir muhasebenin geçerli olması yönündeki çalışmalar sonuçlarını vermeye başlamıştır. Bilindiği gibi Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee - IASC) tarafından hazırlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards - IFRS) bir çok ülke tarafından kabul görmeye başlamıştır. Uluslararası muhasebe standartlarına geçiş sürecinin çok yakın gelecekte tamamlanacağı ve bütün dünya için tek bir muhasebe sisteminin geçerli olacağı bugünden görünmektedir (Ağca, 2006, 111).

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board - IASB) tarafından, 18-21 Kasım 2002 tarihleri arasında Hong Kong’da, muhasebe standartları belirleyicilerinin katıldığı 16. Dünya Muhasebe Kongresi düzenlenmiştir. Kongrenin ana konularından birini, finansal raporlama standartlarının ve dünya genelindeki farklı muhasebe uygulamalarının tekdüzene kavuşturulmasına, başka bir deyişle küresel muhasebe standartlarına yönelik çalışmalar oluşturmuştur (Gürdal, Ocak 2003, 143).

16. Dünya Muhasebe Kongresi’nin bir diğer ana konusunu da; muhasebenin, gelişen ve değişen ekonomik koşulların ihtiyacını karşılayabilmesi olmuştur. ***Kongreden çıkan ana tema, muhasebe mesleğinin küreselleşeceği, tek muhasebe, tek denetim standardı ve aynı kalitede tek meslek ünvanına doğru bir gidişatın yaşanacağı öngörüsüdür*** (Aksoy a), 2005, 186).

Bu kapsamda, bu bölümde sırasıyla; uluslararası alanda bağımsız muhasebe, kamu muhasebesi ve muhasebe denetimini alanındaki gelişmeler ele alınacaktır.

2.1. Uluslararası Alanda Bağımsız Muhasebede Yaşanan Gelişmeler

Finansal tablolarla ilgili finansal muhasebe ve raporlama standartlarının uyumlaştırılması, evrensel sermaye piyasalarının ihtiyaçlarına cevap verebilmesi için bir gerekliliktir. Sermaye piyasalarında muhasebe raporlarındaki farklılıkların neden olduğu problemleri azaltma girişimleri halen ulusal, iki taraflı anlaşmalar, bölgesel ve uluslararası düzeylerde yapılmaktadır.

Küreselleşme ile birlikte finansal piyasaların evrenselleşmesi, çok uluslu şirketlerin ortaya çıkması, uluslararası bağımsız denetim kuruluşlarının evrensel piyasalardaki etkinliği ve rekabeti, farklı ülke bloklarınca ekonomik birlik oluşturma nedenleri ve uluslararası alanda muhasebe kayıtlarında tespit edilen usulsüzlüklere ilişkin olarak ortaya çıkan skandallar muhasebe düzenlemelerinin güncelleştirilmesi gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Ayrıca, söz konusu gelişmeler, finansal raporlama alanında uluslararası standartların oluşturularak ulusal düzenlemelerin bu standartlarla uyumlaştırılması ihtiyacını da had safhaya çıkarmıştır. Çünkü, evrensel finansal piyasalar, karşılaştırılabilirlik ve rekabet edilebilirlik sebebi ve sermaye artırma amacı ile evrensel standartlara göre hazırlanan finansal tablolar istemektedir.

Uluslararası düzeyde muhasebe standartlarının uyumunun artırılmasında, IASB ve Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütü (International Organization of Securities Commissions - IOSCO) gibi iki önemli kuruluş büyük rol oynamaktadır. IASC/IASB, uzun süredir uluslararası muhasebe standartlarının (International Accounting Standards - IAS) veya yeni adıyla uluslararası finansal raporlama standartlarının (International Financial Reporting Standards - IFRS) uluslararası kabul görmesini sağlamaya çalışmaktadır.

24 Mayıs 2000 tarihinde Edinburgh'da yapılan toplantıda IASC/IASB, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonundan (International Federation of Accountants - IFAC) ayrılarak bağımsız bir kuruluş haline getirilmiştir. IFAC' ın üyeleri, IASC/IASB'nin de üyesi olarak kabul edilmektedir. IFAC' a göre; üye kuruluşlar hazırlamış oldukları finansal tabloları IAS/IFRS ile tam bir uygunluk içerisinde hazırlamalı ve sunmalıdır.

IASB/IASC'nin çalışmaları, dünyada ortak muhasebe standartları geliştirilmesi konusunda önemli bir etkiye sahiptir. Çünkü ülkeler giderek artan bir şekilde kendi ulusal muhasebe ilkelerinin yerine; IAS/IFRS' ye başvurmaktadır. Pek çok ülke sınır ötesi borsalara kayıtlı şirketlere ve hatta bazı ülkeler kendi borsalarına kayıtlı kendi ülkelerindeki şirketlere de, IAS /IFRS'nin kullanımına izin vermektedir.

Uluslararası alanda hangi standartların esas alınacağı konusundaki mücadele, ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (Generally Accepted Accounting Principles in the United States - USGAAP) ve IAS/IFRS arasında cereyan etmektedir. Ancak, ABD'de de uygulanan USGAAP kural bazlı (rule-based) muhasebe ve raporlama standartlarının nitelikleri ve etkinlikleri, son dönemlerde yaşanan muhasebe skandallarından (Enron, Worldcom vb.) sonra tartışılmaya başlanmıştır. Bu durum ilke bazlı (principle-based) IAS/IFRS' yi yeni durumlara cevap verme açısından ideal bir yöntem olarak ön plana çıkarmış bulunmaktadır. Bu standartlar ilke bazlı olduğundan; finansal tabloların tutarlılığını ve karşılaştırılabilirliğini artırmakta ve işletme ile işletme danışmanlarının uygulamada ortaya çıkan yeni gelişmeler ve karmaşık durumlara uygun bir şekilde cevap verebilmelerine yardımcı olmaktadır (Uyar, 2005).

Avrupa Birliği (AB) ülkeleri yaptığı düzenlemelerde, USGAAP benzeri katı kurallara dayalı, esnekliği fazla olmayan düzenlemelere pek taraftar olmamaktadır. Uygulamada IAS/IFRS'lerin ülkeler bazında ve şirket uygulamalarında zorunluluk olmasa bile yaygınlık kazandığı gözlenmektedir (Aksoy a), 2005, 184).

Avrupa Birliği Parlamentosu ve Konseyi 19 Temmuz 2002 tarihinde yayınladığı yönetmelik ile AB ülkelerinde IAS/IFRS'ye uyumlu muhasebe standartlarının, 2005 yılından itibaren konsolide finansal tabloların düzenlenmesinde esas alınmasını kararlaştırmıştır. Bu yönetmelik, sadece hisse senetleri borsalar ve teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören tüm AB üye ülkelerinin işletmelerini kapsamaktadır. Sadece borçlanma ile ilgili menkul kıymetleri borsada kayıtlı olan şirketler ile AB dışındaki borsalara kayıtlı olan şirketlere ise, ilgili hükümet yetkilileri 2007 yılına kadar izin verme yetkisine sahiptir (Uyar, 2005).

2.1.1. Muhasebe Standartlarının Uluslararası Uyumlaştırılması (Harmonizasyon)

Her ülke kendine özgü kurallar çerçevesinde ulusal standartlarını düzenlemiştir. Bu standartların belirlenmesinde o ülkenin ekonomik yapısı, yasal düzeni, eğitim sistemi, politik sistemi ve sosyo-kültürel özellikleri etkili olmaktadır.

Son yıllarda uluslararası yatırımlar hızla gelişmiş, çok uluslu şirketlerin sayısı ve uluslararası kredi akışı büyük bir artış göstermiştir. Bu anlamda günümüzün küreselleşen ortamında muhasebe standartlarının uluslararası rolü ve önemi artmaktadır. Tüm bu gelişmeler, ülkelerin birbirinden farklı olan ulusal muhasebe standartlarının uyumlaştırılması zorunluluğunu doğurmuştur. Günümüzde benimsenen ilke “uluslararası muhasebenin uyumlaştırılması (harmonizasyonu)”dır.

Muhasebe standartlarında uluslararası uyumun sağlanması ve Uluslararası Muhasebe Standartlarının oluşturulmasını gerektiren genel faktörler; sermaye piyasalarının uluslararasılaşması, çok uluslu şirketlerin sayısındaki artışlar, bağımsız denetim firmalarının etkinliğinin artması, ekonomik birlik oluşturma hedefleri ve uluslararası düzenlemelerdeki gelişmelerdir (Kiracı ve Köse, 2002, 63).

Standartların uluslararası uyumlaştırmasını savunan kişiler, birçok avantajı olduğunu ileri sürerler, bu avantajlar üç temel noktada toplanmaktadır:

a) Uyumlaştırmanın en büyük yararı, uluslararası finansal bilgilerin karşılaştırılmasıdır. Böyle bir karşılaştırma, yabancı mali tabloların güvenilirliği hakkındaki yanlış anlamaları ortadan kaldırmaktadır; böylece uluslararası yatırımın akışı önündeki en önemli engel ortadan kalkmış olmaktadır.

b) Farklı finansal bilgilerin konsolide edilmesinden kaynaklanan zaman ve para israfı önlenmiş olur; böylece farklı finansal bilgilerin, birçok raporlarla değişik hukuk ve uygulamaların etkisini aşmaya çalışması ortadan kalkmış olur.

c) Uyumlaştırma; bütün dünyadaki yerel ekonomik, hukuki ve sosyal seviyeyi mümkün olduğu en yüksek düzeye çıkarma ve tutarlı hale getirme amacıdadır (Kiracı ve Köse, 2002, 68).

Yukarıdaki avantajlarına karşın, standartların uluslararası uyumlaştırmasının, IAS/IFRS'ye geçişte dikkate alınması gereken çeşitli zorlukları da bulunmaktadır genel olarak bunlar; IAS/IFRS'yi kullanacak ülkelerin muhasebeci ve denetçilerinin niteliklerini yükseltmelerini gerekli kılmaktadır, kural esaslı muhasebeden ilke esaslı muhasebeye geçiş zorlukları, vergi mevzuatında net ayırım gereği ve vergi odaklılıktan kurtulma, müktesebata ilişkin çeviri güçlükleri, eğitim ihtiyacı, IAS/IFRS'nin karmaşıklığıdır. (Kiracı ve Köse, 2002, 67).

2.1.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi

Finansal raporlamanın uluslararası düzeyde uyumlaştırılması için çalışma yapan kuruluşların başında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee - IASC) gelmektedir. Uluslararası Muhasebe Standartlarının (International Accounting Standards - IAS) oluşturulması konusunda ilk tartışmalar 1960'larda başlamış ve bu konunun bir örgüt (komite) tarafından yürütülmesine yönelik somut öneriler ise, ilk defa 1972 yılında Sdney'de yapılan 10. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi'nde gündeme gelmiştir. Komite, 1973 yılında Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda,

İngiltere, İrlanda ve Amerika'daki profesyonel muhasebe kurumları tarafından yapılan bir anlaşma ile kurulmuştur (Başpınar, 2005, 53). IASC, kurulduğu 1973'ten Mart 2001 tarihine kadar uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulmasında görev almıştır.

IASB'nin bugünkü yapısı ve organizasyonu, önceki kuruluş olan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Kurulu'nun (International Accounting Standards Committee Board - IASCB) 1997 - 1999 yılları arasında yaptığı bir çalışmanın sonucudur. 1997 yılında IASC Kurulu, çekirdek (önemli) standartların (Core Standards) oluşturulmasından sonraki dönemlere ilişkin bir strateji geliştirmek amacıyla çalışmalara başlamıştır. Bu çalışmalar sonucunda Mayıs 2000'de IASC üyeleri yeni yapılanmayı ve IASC Tüzüğü'nü onaylamıştır. Bu yapılanmada temel iki organ Mütevelli Heyeti (The Trustees of the International Accounting Standards Committee Foundation) ve IASB'dir. Mütevelli Heyeti'nin başlıca görevleri IASB üyelerini atamak, dış ilişkileri yürütmek ve gerekli fonları sağlamaktır. IASB'ın tek sorumluluğu ise muhasebe standartlarını oluşturmaktır. Yeni Mütevelli Heyeti Mart 2001'de IASB üyelerini atamıştır. 1 Nisan 2001 tarihinde de IASB, muhasebe standartları geliştirme yükümlülüğünü, kendinden önceki birim olan IASC'dan devralmıştır. Sadece muhasebe standartlarının geliştirilmesiyle sorumlu olan IASB dışında Mütevelli Heyeti'nin atadığı iki organ daha bulunmaktadır. Standartların oluşturulması sürecinde daha geniş çaplı bir katılımın sağlanması amacıyla kurulan Standartlar Danışmanlık Konseyi (The Standards Advisory Council - SAC) ile standartların uygulanmasında ve yorumlanmasında rehberlik yapan Sürekli Yorumlar Komitesi (Standing Interpretations Committee - SIC) (Gürdal, Ekim 2001, 141).

IASB'nin 119 ülkeden 163 üye organizasyonu bulunmaktadır (Kayrak, 2005, 145). Bu organizasyonlar; 30'dan fazla ülkenin merkez bankaları, büyük muhasebe şirketleri, finansal kurumlar ve endüstri şirketleridir. 14 Kurul Üyesi (12 tanesi süreklidir) 9 farklı ülkeden gelmektedir ve her birinin farklı konularda mesleki deneyimleri bulunmaktadır. Kurul; genel amaçlı finansal tablolarda şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgilerin elde edilmesini sağlayacak yüksek kaliteli, küresel muhasebe standartlarının geliştirilmesi için kurulmuştur. Bu amaçla Kurul, tüm dünyada muhasebe standartları arasında uyum sağlanabilmesi için ulusal muhasebe standartları hazırlayıcıları ile işbirliği içerisinde (Gürdal, Şubat 2002, 132).

Ülkemizden Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) bu kuruluşa üyedir. Üyeliği 1979 yılında Bakanlar Kurulu Kararı ile onaylanmıştır. 1994 tarihinde TMUD'un desteği ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği de (TÜRMOB) IASC üyeliğine alınmıştır (Başpınar, 2005, 53). Ayrıca, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDES) IASC üyesidir (Kiracı ve Köse, 2002, 65).

IASB'nin üst birimi, kar amacı gütmeyen bir kurum olarak Mart 2001'de ABD'de kurulmuş olan ve bağımsız bir muhasebe standartları oluşturma kuruluğu olarak Londra'da faaliyet göstermekte olan IASC Vakfı (International Accounting Standards Committee - IASC - Foundation)'dır (Gürdal, Ekim 2001, 141).

IASC ve IFAC arasında 1982 yılında yapılan bir anlaşma ile koordine kararı alınmış, ayrıca bu anlaşma ile IFAC üyelerinin aynı zamanda IASC üyeleri olduğu kabul edilmiştir. Böylece ISAC ve IFAC bir çatı altında toplanmış olmaktadır (Başpınar, 2005, 54).

24 Mayıs 2000 tarihinde Edinburgh'da yapılan toplantıda IASC/IASB, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'ndan (IFAC) ayrılarak bağımsız bir kuruluş haline getirilmiştir. Ancak, önceden de olduğu gibi IFAC'ın üyeleri, IASC/IASB'nin de üyesi olarak kabul edilmektedir (Aksoy a) , 2005, 188).

2.1.3. Uluslararası Muhasebe Standartlarının (IAS/IFRS) Uluslararası Kabulü

IASB, Standartlara uyum konusunda hiçbir yaptırım gücüne sahip değildir. Buna rağmen uluslararası alanda belli ölçüde kabul görmüş durumdadır. Günümüzde IASB uluslararası standartların uyumlaştırılmasında öncü bir kuruluş olarak karşımıza çıkmaktadır. IASB tarafından oluşturulan standartlar birçok ülkede ulusal standartlar oluşturulurken esas alınmaktadır. Çok uluslu şirketler ve birçok şirket IAS/IFRS'a göre mali tablolarını hazırlamaktadır. Bazı Borsalar ve Sermaye Piyasaları düzenleyici otoriteleri tarafından mali tabloların IAS/IFRS'a göre sunulması kabul edilmiştir (Kiracı ve Köse, 2002, 54).

Uluslararası alanda IAS/IFRS'nin küresel standart seti olma eğilimine katkı sağlayan ve kabul eden pek çok organizasyon mevcuttur. Bu organizasyonları kısaca açıklayalım.

1. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun Uluslararası Muhasebe Standartlarını Kabulü ve Referans Vermesi

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants - IFAC), 1977 yılında Münih'te yapılan 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi'nde 45 ülkeden 63 muhasebe örgütünün katılımıyla kurulmuş, uluslararası bir örgüttür (Kiracı ve Köse, 2002, 65). Merkezi New York'tadır. Kamu sektörü, iş dünyası, endüstri, yüksek eğitim ile özel denetim ve muhasebe şirketlerinden toplam iki buçuk milyon profesyoneli temsil eden örgütün 119

ülkeden 163 üye organizasyonu bulunmaktadır (Kayrak, 2005, 145). Ülkemizden Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) bu örgüte kurucu üye olarak katılmış, 1994 yılında ise Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) üyeliğe kabul edilmiştir (Kiracı ve Köse, 2002, 65).

Temel amacı; ilgili tarafların gereksinimlerini en iyi şekilde karşılayacak şekilde mesleğin gelişmesini sağlamaktır. Aynı zamanda muhasebecilik mesleği ile ilgili uluslararası uyumun sağlanmasına da çalışmaktadır.

IFAC, üye örgütlerle ve kendi bünyesindeki komitelerle bu amaçlara ulaşmaya çalışmaktadır. IFAC bünyesinde görev yapan komiteler şunlardır: (Gürdal, Ekim 2001, 139).

- 1- Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (International Auditing Practices Committee - IAPC), (2002 yılında IAPC' nin adı Uluslararası Denetim ve Güvenlik Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board-IAASB) olarak değiştirilmiştir.)
- 2- Uyumlaştırma Komitesi (Compliance Committee),
- 3- Eğitim Komitesi (Education Committee),
- 4- Etik Komitesi (Ethic Committee),
- 5- Finansal Muhasebe ve Yönetim Muhasebesi Komitesi (Financial and Management Accounting Committee - FMAC),
- 6- Bilişim Teknolojisi Komitesi (Information Technology Committee - ITC),
- 7- Kamu Sektörü Komitesi (Public Sector Committee - PSC).

IASC ve IFAC 1982 yılında yapılan bir anlaşma ile çalışmalarını koordine etme kararı almışlardır. Ayrıca IFAC üyelerinin aynı zamanda IASC üyesi oldukları kabul edilerek iki örgütün aynı çatı altında toplanması sağlanmıştır (Kiracı ve Köse, 2002, 65).

24 Mayıs 2000 tarihinde Edinburgh'da yapılan toplantıda IASC/IASB, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'ndan (IFAC) ayrılarak bağımsız bir kuruluş haline getirilmiştir. Ancak, önceden de olduğu gibi IFAC'ın üyeleri, IASC/IASB'nin de üyesi olarak kabul edilmektedir.

IAS/IFRS'nin küresel standart seti olma eğilimine katkı sağlayan gelişme IFAC'ın 7 maddeden oluşan Üyelik Yükümlülük Bildirimleri'ni onaylamasıdır. Bu bildirim 7. maddesinde; üye kuruluşlardan finansal tablolarını IAS/IFRS ile tam uygunluk içerisinde hazırlamaları ve sunmalarını talep etmiştir (Aksoy a), 2005, 188).

2. Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütünün Uluslararası Muhasebe Standartlarını Kabulü ve Referans Vermesi

Sermaye piyasalarının küreselleşmesi çerçevesinde; özellikle 1990'lı yıllarda uluslararası menkul kıymet işlemleri önemli ölçüde artmış, ihraç edenler, menkul kıymetlerini aynı anda birden çok ülkede ihraç etmeye başlamış olup iki veya daha fazla ülke borsalarına kote olan şirketlerin sayısı da gittikçe artmaktadır.

Yaklaşık 50 ülkenin sermaye piyasaları düzenleyici kuruluşları tarafından oluşturulan ve bu gelişmelere paralel olarak son yıllarda uluslararası arenada önemli bir güç olarak Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütü (International Organization of Securities Commissions - IOSCO) ortaya çıkmıştır (Kiracı ve Köse, 2002, 66).

Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütü, IASC/IASB tarafından yürütülen çalışmalara destek olacak şekilde politikalar izlemektedir. Bu doğrultuda, Mayıs 2000 tarihinde uluslararası menkul kıymet ihraç işlemlerine uygulanmak üzere, IASB tarafından çıkarılan muhasebe standartları setini onaylamış ve kendisine üye olan ülkelere 2005 yılı başından itibaren IAS/IFRS'nin uygulanması yönünde tavsiye kararı almıştır (Aksoy a), 2005, 188).

3. Uluslararası Sermaye Piyasası Komisyonunun Uluslararası Muhasebe Standartlarını Kabulü ve Referans Vermesi

Uluslararası Sermaye Piyasası Komisyonu (Securities And Exchange Commission-SEC), Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board-FASB) ile IASB/IASC arasında varılan Norwalk Mutabakatı doğrultusunda IAS/IFRS ve USGAAP arasındaki farklılıkların giderilmesi ve ulusal ve global düzeyde finansal raporlamada kullanılacak kalitesi yüksek ve uyumlu muhasebe standartlarının geliştirilmesi yönündeki çalışmaları yakından takip etmiştir. Ayrıca bu doğrultuda, Mayıs 2001'de üyelerine uluslararası menkul kıymet ihraç ve halka arz işlemlerinde IAS/IFRS Standartları'nın kullanılmasını tavsiye yönünde karar almıştır.

4. G4+1 Grubunun Uluslararası Muhasebe Standartlarını Kabulü ve Referans Vermesi

21. Yüzyıla girerken dünyada zaten alternatif bir muhasebe sistemi uygulaması arayışı ve bu yönde bir çerçeve oluşturma çabası vardı. Enron şirketinin iflasına kadar ABD,

USGAAP'ın kendi kendine yeten bir yapıda olduğu düşünülmekteydi. Ancak, Enron, Worldcom vb. şirketlerde ortaya çıkan muhasebe ve denetim skandalları akabinde bu düşünceye duyulan güven ciddi ölçüde sarsılmış ve bu standartların da IAS/IFRS ile uyumlaştırılması ihtiyacı ve kabulü ortaya çıkmıştır. Bu gelişme de, Enron öncesi kendi muhasebe standartlarının en iyisi olduğunu düşünen ABD'nin IAS/IFRS'ye yönelmesine ve IAS/IFRS'nin küresel muhasebe standartları setine dönüşmesine önemli katkıda bulunmasına yol açmıştır. Bu doğrultuda, İngiltere, Kanada, Avustralya, Yeni Zelanda ve ABD'den oluşan G4+1 Grubu, kendi aralarında muhasebe standartlarının uyumlaştırılması çalışmalarına son verip, IASB tarafından yürütülmekte olan çalışmalara destek olma yönünde ortak karar almıştır.

5. Basel Komitesi, Dünya Bankası ve IMF'nin Uluslararası Muhasebe Standartlarını Kabulü ve Referans Vermesi

Bankacılık sektörüne ilişkin çeşitli sakıncaları nedeniyle, tamamı uygulanmasa da, Basel Komitesi, IAS/IFRS'lerden 15 adedinin üzerinde durmuş ve uygulanmasını önermiştir. Dünya Bankası ve IMF'de, kendisinden borç talebinde bulunan ülkelerin finansal raporlamalarının IAS/IFRS ile uygunluğunu arayacağını beyan etmiştir (Aksoy a), 2005, 189).

6. Avrupa Birliğinin Uluslararası Muhasebe Standartlarını Kabulü ve Referans Vermesi

Genişleme, bütünleşme ve uyum süreci içerisinde bulunan Avrupa Birliği (AB)'nde, uyum ve küresel standartlara yönelik sürecinin en temel bileşenlerinden birisi, 1985 yılını takiben getirilen ve yeni yaklaşım olarak isimlendirilen "yasal düzenleme çerçevesinin uyumlaştırılması" (harmonization of the regulatory framework) politikasıdır. Topluluk bünyesinde hukuki düzenlemelerin ve yasaların uyumlaştırılması önem arzeden konular durumundadır. Bu doğrultuda, bilhassa muhasebe ve denetime ilişkin yasal düzenlemeler, topluluk bünyesinde en öncelikli gündeme gelen konular arasındadır (Aksoy a), 2005, 190).

Kasım 1995'te, Avrupa Komisyonu resmi bir politika belirlemiştir: "Muhasebe Harmonizasyonu: Uluslararası Harmonizasyona Karşı Yeni Bir Strateji". Buradaki temel politika şudur: Mevcut Yönerge'lerin düzeltilmesi yerine; Avrupa Birliği'ndeki mevcut durumu, IASC ile Uluslararası Sermaye Piyasaları Kurulu (IOSCO) tarafından gerçekleştirilen ve muhasebe standartlarının uluslararası uyumunun sağlanmasına yönelik çalışmalarla birleştirmek üzere bu çalışmalara katılmak.

Mayıs 1999'da Avrupa Komisyonu, beş yıllık bir döneme yayılan ve "Finansal Hizmetler İçin Tek Pazar" adı altında bir Hareket Planı hazırlamıştır. Bu plana göre: Karşılaştırılabilir finansal raporlamaya ve uluslararası uygulamalara uygun ilkelerin belirlenmesi amaçlarını gerçekleştirmek için gerekli düzenlemeleri yapmak üzere komisyonlar oluşturulmuştur. Uluslararası Muhasebe Standartları ile Avrupa Birliği Yönergeleri arasındaki benzerlikler ve farklılıkların saptanmasına yönelik çalışmalar gerçekleştirilmiştir. Uygulamaya yön vermek amacıyla da yasal düzenlemeler yapılmıştır (Gürdal, Ekim 2001, 144).

Bu düzenlemelerden en önemlisi şudur: AB Komisyonu Haziran 2000 tarihinde "AB'nin Mali Raporlama Stratejisi: İleriye Gitmek" başlıklı bir tebliği kabul etti. Bu tebliğ ile de, 2005 yılından itibaren, banka ve sigorta şirketleri de dahil olmak üzere hisse senedi borsaları ve teşkilatlı piyasalarda işlem gören halka açık şirketlerin konsolide finansal tablolarının IAS/IFRS ile uyumlu hazırlanması ve muhasebe standartlarının bütün üye devletlerde aynı biçimde uygulanması yönünde karar alındı (Aksoy a), 2005, 191). Ayrıca, üye devletler, bu uygulamayı kayıtlı olmayan şirketlere ve şirketlerin bireysel tablolarına da yayma seçeneğine sahiptirler.

Bir başka önemli düzenleme, Avrupa Komisyonu'nun Şubat 2001'de yaptığı düzenlemedir. Buna göre; Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu (European Financial Reporting Advisory Group - EFRAG) adı altında bir özel sektör girişiminin bir muhasebe teknik komitesi olarak görev yapması öngörülmüştür. Bu komitenin, Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Avrupa Birliği'nde kullanımı ile ilgili teknik uzmanlık sağlaması düşünülmektedir. Komite aynı zamanda Uluslararası Muhasebe Standartları'nın hazırlanmasında aktif olarak yer alacak ve Avrupa Birliği içinde, standartlarla ilgili eşgüdümü sağlayacaktır (Gürdal, Ekim 2001, 145).

EFRAG tarafından 2002 yılı Haziran ayında, ilke bazlı (principle-ruled) olması ve avantajları nedeniyle, IAS/IFRS'nin tüm dünyada yaygınlaşacağı, daha geniş bir kitle tarafından kullanılacağı ve Amerikan Muhasebe Standartları (USGAAP) gibi aynı yüksek standardı vereceği öngörülmüş ve bir bütün olarak IAS/IFRS'lerin kabulünü önermiştir. EFRAG'a göre IAS/IFRS'nin avantajı, Amerikan Standartları gibi sadece Amerika'ya özel olmamasıdır.

AB Konseyince çıkarılan 1606/2002 Sayılı Tüzük ile de 2005 yılından itibaren, bankalar ve sigorta şirketleri dahil borsada kote edilmiş şirket konsolide hesaplarının IAS/IFRS'ye uygun hazırlanması gereğinin ve sadece onaylanmış IAS/IFRS'lerin kabul edileceğinin hüküm altına alınması ve bir kez daha teyit edilmesi, uyumlaştırma ve küresel standartlara uyum anlamında önemli bir adım olmuştur.

1606/2002 Sayılı Tüzüğünü (EC), şu paralel düzenlemeler takip etmiş ve bu düzenlemeler AB yasal düzenleme çerçevesi, küresel ortak standartlara yönelik ve uyumlaştırma anlamında önemli bir mesafe katetmiştir. Bu düzenlemeler şunlardır: 18.6.2003 tarih ve 2003/51/EC sayılı Direktif , 29.9.2003 tarih ve 1725/2003 Sayılı Komisyon Tüzüğü, 6.4.2004 tarih ve 707/2004 sayılı Komisyon Tüzüğü ile 12.12. 2004 tarih ve 2086/2004 sayılı Komisyon Tüzüğü.

Sonuç olarak, Uluslararası Muhasebe Standartları, finansal raporlama ve muhasebe standartları konusunda uyumlaştırmanın ve IAS/IFRS ile uyumlu olmasına yönelik tercihin temelleri, AB Konseyince çıkarılan (78/660/EEC) nolu AB 4. Direktif ile (2001/65/EC) nolu 7. Direktifte atılmıştır. 4. ve 7. direktifleri takiben, uyumlaştırma ve ortak küresel standartlara gidişi hızlandıran ve pekiştiren bir dizi yasal düzenleme getirilmiştir (Aksoy a), 2005, 190). Bu düzenlemeler neticesinde IAS/IFRS, AB bünyesinde uygulanan ortak muhasebe standartları seti olarak genel kabul görmüştür. AB, bu yönde 2005 yılı başında IAS/IFRS'yi uygulama kararı almış ve AB'de kayıtlı şirketlerin, 2005'ten itibaren IAS/IFRS'ye göre konsolide finansal tablo hazırlamaları gerekeceğini belirten bir düzenleme önermiştir. Bu doğrultuda borsaya kayıtlı olan işletmeler, 1.1.2005 tarihinden itibaren IASB'ce getirilen IAS/IFRS'leri uygulamak zorundadır. **G4+1 kararına ilaveten, UFRS ile beraber, İngiliz Muhasebe ilkeleri de (UKGAAP) gündemden düşmüştür.** Dolayısıyla küresel ölçekte, esas alınacak ortak standart seti konusunda (IAS/IFRS, USGAAP, UKGAAP, SAGAAP vb.) sonucu gittikçe belirginleşen mücadelede, AB'nin yeni 8. Direktif Tasarısı'nda topluluk bünyesinde IAS/IFRS'nin baz alınacağını hüküm altına almasıyla UFRS'nin şansı daha da artmıştır (Aksoy a), 2005, 193).

7. Amerika Birleşik Devletlerinin Uluslararası Muhasebe Standartlarını Kabulü ve Referans Vermesi

Tek muhasebe standardına gidiş trendi doğrultusunda, muhasebe standartları anlamında, daha önce birbirinden ayrı standart hazırlayan Amerika Birleşik Devletleri (ABD) ve İngiltere'deki Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board-FASB) ile ABD'de Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun (International Accounting Standards Board - IASB) 18 Eylül 2002 tarihinde, Amerikan Standartları (USGAAP) ile uluslararası muhasebe standartlarını IAS/IFRS yakınlaştırma taahhütlerini açık ve kesin olarak belirtmeleri ve bu yönde bir Norwalk Mutabakatı imzalamaları önemli bir gelişme olmuştur.

Norwalk Mutabakatı ile, IAS/IFRS ve USGAAP arasındaki farklılıkların giderilmesi,

mevcut ve gelecekte ortaya çıkabilecek muhasebeyle ilgili meselelere yüksek kaliteli ve birbiriyle uyumlu çözümler üretme ve ulusal ve uluslararası finansal raporlamada kullanılacak yüksek kaliteli ve uyumlu muhasebe standartlarının geliştirilmesi taahhüt altına alınmıştır. Bu anlaşma, küresel muhasebe uygulamaları açısından tarihi bir “dönüm noktası”nı oluşturmaktadır (Aksoy a), 2005, 187).

8. SPK ve yeni TTK tasarısının Uluslararası Muhasebe Standartlarını Kabulü ve Referans Vermesi

Ülkemizde de IOSCO'nun üyesi olan Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), IOSCO'nun önerisini ve AB ile uyum sürecini dikkate alarak (seri XI, No: 25 tebliği) IAS/IFRS ile uyumlu muhasebe standartlarını yayımlamış ve uygulamaya koymuştur. Son olarak, yeni TTK tasarısında da Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) ve IAS/IFRS'nin referans alınması ve uyum zorunluluğu getirilmesi, uyum anlamında uygun, yerinde bir adım olmuştur.

Özetle, içinde bulunduğumuz son dönemde gerek ulusal gerekse uluslararası düzeyde, finansal raporlamada; farklılıkların azaltılması, şeffaflık ve karşılaştırılabilirliğin artırılması yönünde önemli bir süreç yaşanmakta olduğu söylenebilir (Aksoy a), 2005, 190).

2.1.4. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunda Muhasebe Standartlarını Oluşturma Süreci

Uluslararası Muhasebe Standartlarının oluşturulması sürecinde önemli bir role sahip olan IASB'nin Standart Geliştirme Komitesinden kısaca bahsedilmesi yerinde olacaktır. Standart Geliştirme Komitesi genellikle 6 veya 8 üyeden oluşur; dördü kurula üye ülkelerden, bir tanesi danışma grup organizasyonlarından ve bir veya daha fazlası da diğer organizasyonlardan oluşmaktadır ve Kurul üyelerinden biri bu komiteye başkanlık etmektedir. Komite ayrıca Kurul'da veya Danışmanlık Grubu'nda temsil edilen örgütlerin temsilcileri veya ilgili konuda uzman olan kişilerden oluşturulabilmektedir.

Standart Geliştirme Komitesinin görevleri şu şekilde belirtilebilir: Standart ile ilgili muhasebe sorunlarını, uygulamalarını, ulusal ve bölgesel ihtiyaçları incelemek. İnceleme sonucu IASB personeline bilgileri iletmek ve buna bağlı olarak görüş özeti sunmak. Görüşlerini almak için ilgili kişilerle toplantılar düzenlemek. İlkeler Rapor Taslağını onaylamak ve kamuoyuna yayınlamak. İlkeler Rapor Taslağı ve Son Taslakla ilgili görüşleri değerlendirmek. IASB'nin onayına Görüş Özeti, İlkeler Raporu, Son Taslak ve Uluslararası Muhasebe Standardı

gibi dökümanları sunmak.

IASB’de standartların oluşturulmasında belirli kurallar takip edilmektedir. Bu kurallar hazırlanacak tüm standartlar ve taslaklar için geçerlidir. Kurul kendi ana tüzüğüne aykırı olmamak koşuluyla çalışma yöntemini dilediği şekilde belirleyebilmektedir (Kiracı ve Köse, 2002, 51).

Genel olarak, IASB tarafından muhasebe standartlarının oluşturulmasında ki süreç; belirli bir standart konusu gündeme alındıktan sonra, kurulun “Standart Geliştirme Komitesini” belirlemesi ve bu komitenin ilgili konu üzerinde araştırma yaparak kurula yapılması gerekli işlemler hakkında bilgi sunması, kurulun yorumları doğrultusunda bir taslak hazırlanarak görüşleri alınmak üzere değişik ülkelerdeki IASC üyelerine gönderilmesi, danışma grubu ile konunun ele alınması, ulusal standart oluşturucu kuruluşlar ve diğer ilgili gruplarla irtibata geçilmesi aşamalarından meydana gelmektedir.

Komitenin “İlkeler Rapor Taslağını” hazırlamasının ardından “İlkeler Nihai Raporu”nu hazırlaması ve komitede son taslağın hazırlanmasının ardından nihai uluslararası muhasebe standardının hazırlanması ve yayınlanması süreçleri izlenmektedir.

Standartların Gündeme Alınması: Standart haline getirilmek istenen konu kurulun gündemine alınır. Gündeme alınmadan hiçbir konu standart haline getirilemez. Gündeme alınmayan konu için Standart Geliştirme Komitesi kurulmaz.

Kurulun “Standart Geliştirme Komitesini” Oluşturması: Gündeme alınan konuyla ilgili çalışma yapmak üzere IASB yukarıda yapısını ve görevlerini belirttiğimiz Standart Geliştirme Komitesini kurar.

Komitenin İlgili Konu Üzerinde Araştırma Yapması ve Kurula Görüş Özetini Sunması: Standart Geliştirme Komitesi, farklı koşullarda farklı muhasebe uygulamalarının gerekli olabileceği durumlar için ulusal ve bölgesel ihtiyaçları inceler. Bu incelemeler sonucu Kurul'a bir görüş özeti sunar. Komitenin hazırladığı bu özette projenin ilgi alanı belirlenir ve özet, Kurul tarafından değerlendirilir.

Komitenin “İlkeler Rapor Taslağını” Hazırlaması: Standart Geliştirme Komitesi daha sonra “İlkeler Rapor Taslağını” hazırlar ve ilgililerin görüşlerini bildirmeleri için bu taslağı yayımlar. Bu raporun amacı, açıklama ve duyurma taslağının veya son taslağın (exposure draft) hazırlanmasına esas alınacak muhasebe ilkelerini belirlemektir. Bu taslakta, alternatif uygulamalar ile bunların kabul ve reddine ilişkin gerekçeler de yer alır. İlgililerin belli bir süre

içinde görüşlerini bildirmeleri istenir. Bu süre genelde 3-4 aydır. Kurul, yürürlükteki bir standardın oluşturulmasından sonraki gelişmeleri göz önünde bulundurarak değiştirilmesi durumunda Komiteye doğrudan doğruya son taslağın hazırlanmasını önerebilir.

İlkeler Nihai Raporu Hazırlanması: Taslakla ilgili görüşler doğrultusunda standart geliştirme komitesi Kurul'a sunulacak İlkeler Nihai Raporu üzerinde görüş birliğine varır. Bu rapor önerilen Uluslararası muhasebe standardının, son taslağının hazırlanmasına temel alınır. İlkeler Nihai Raporu, resmen yayınlanmaz, ancak talep üzerine ilgililere sunulması mümkündür. Bu rapor Kurul tarafından salt çoğunluk ile onaylanır.

Son Taslağın Hazırlanması: Geliştirme Komitesi tarafından Kurul'un onayına sunulmak üzere son taslak hazırlanır. Değişiklikler yapıldıktan ve Kurulun en az 2/3'nün onayından sonra taslak kabul edilir. Kamuoyunun görüş bildirmesi için taslak yayınlanır. Belirli bir süre içinde ilgililerin görüşlerini bildirmesi istenir. Bu süre en az bir ay olmak üzere genellikle 3-6 ay arasında değişmektedir. Bazı projelerde Kurul Komiteye İlkeler Rapor Taslağını yayınlanmadan doğrudan doğruya son taslağı hazırlamasını önerebilir. Bazı durumlarda kamuoyu yorumları son taslak üzerinde önemli değişiklikler gerektiriyorsa son taslak gözden geçirilerek yeniden kamuoyuna sunulur.

Nihai Uluslararası Muhasebe Standardının Hazırlanması ve Yayınlanması: Komite görüşleri inceledikten sonra Kurulun incelemesine sunmak üzere Uluslararası Muhasebe Standartları Taslağını hazırlar. Kurulun bu standartta değişiklikler yapmasından ve 3/4'nün onaylamasından sonra standart yayınlanır. Bu işlemler sırasında, Kurul bu konuda ek görüşmeleri ve danışmanlıkları gerekli görebilir veya görüşleri almak üzere bir tartışma tebliğinin yayımlanmasını da amaca daha uygun bulabilir. Ayrıca Uluslararası Muhasebe Standartları Taslağını geliştirmeden önce birden fazla Son Taslak geliştirmek ihtiyacı oluşabilir (Kıracı ve Köse, 2002, 53).

IASB'de, ön taslaklar ve standartlar İngilizce olarak yayınlanmaktadır. IASB faaliyetlere katılan kuruluşları, ön taslak ve standartların çevrilmelerinde yetkili kılabilir. Bir ülkedeki çeviri, yayınlama ve dağıtım ile ilgili sorumluluk ve katlanılacak maliyet, ilgili ülkenin muhasebe uzmanlık kuruluşunca karşılanmaktadır (Kıracı ve Köse, 2002, 51).

2.1.5. Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS)

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) ilki 1975 yılında olmak üzere

günümüze kadar 31 tanesi halen yürürlükte olan 41 tane uluslararası muhasebe standardı yayınlamıştır (Başpınar, 2005, 54).

IASC'nin adını IASB olarak değiştirmesinin hemen takibinde, 18-20 Nisan 2001 tarihinde yapılan ilk toplantısında, daha önce çıkarılmış olan tüm IAS ve yorumlarını onaylamış ve bu tarihten sonra kendisince çıkarılacak tüm muhasebe standartlarının IFRS olarak isimlendirileceğini hükme bağlamıştır. Bu karara göre, söz konusu tarihten önce çıkarılmış standartlar eski isimleriyle (örneğin IAS 17 gibi), sonrasında yayınlanacak tüm standartlar ise yeni isimleriyle IFRS olarak (örneğin IFRS 42 gibi) anılacaktır. Muhasebe Standartlarının tümü ise Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) olarak adlandırılacaktır.

IFRS literatürüne bakıldığında; toplam 41 adet muhasebe standardı IFRS/IAS bulunmaktadır. Standartlara ilave olarak Standart Yorumlama Komitesi (Standard Interpretation Committee-SIC) tarafından, IFRS'lerin uygulanmasında karşılaşılan zorlukları gidermek ve onları daha açıklayıcı hale getirmek için bizdeki tebliğler benzeri toplam 33 adet çıkarılmış yorum bulunmaktadır. Ayrıca, bunların yanında, bir standardın "Standard" haline gelmeden önce Draft olarak kamuoyuna sunularak çeşitli kesimlerin görüşlerinin alındığı "taslak"lar da (Exposure Draft - ED) bulunmaktadır (Aksoy a), 2005, 183).

IASC tarafından, 1975'den Nisan 2001'e kadar yayınlanan standartlar aşağıdaki gibidir: (Başpınar, 2005, 54-55).

IAS 1 - Presentation of Financial Statements (Finansal Tabloların Sunuluşu)

IAS 2 - Inventories (Stoklar),

IAS 3 - Yürürlükten kalktı, bunun yerini IAS 27 ve IAS 28 aldı,

IAS 4 - Geri çekildi, bunun yerini IAS 16, 22 ve 38 aldı,

IAS 5 -Yürürlükten kalktı, bunun yerini IAS 1 aldı,

IAS 6 - Yürürlükten kalktı, bunun yerini IAS 15 aldı,

IAS 7 - Cash Flow Statement (Nakit Akım Tablosu),

IAS 8 - Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies (Raporlama Döneminde Net Kar veya Zarar, Muhasebe Politikalarındaki Temel Hatalar ve Değişiklikler),

IAS 9 - Yürürlükten kalktı, bunun yerini IAS 38 aldı,

IAS 10 - Events After The Balance Sheet Date (Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar),

IAS 11 - Construction Contracts (İnşaat Sözleşmeleri),

IAS 12 - Accounting for Taxes on Income (Gelir Vergilerinin Muhasebesi),

IAS 13 - Yürürlükten kalktı. Bunun yerini IAS 1 aldı,

IAS 14 - Reporting Financial Information by Segment (Finansal Bilgilerin Bölümlere

Göre Raporlanması),

IAS 15 - Yürürlükten kalktı. Information Reflecting the Effects of Changing Prices (Fiyat Artışlarının Etkilerini Yansıtan Bilgiler),

IAS 16 - Property, Plant and Equipment (Gayrimenkul, Tesis ve Ekipman),

IAS 17 - Accounting for Leases (Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi),

IAS 18 - Revenue (Gelirler),

IAS 19 - Employee Benefits (Personele Sağlanan Haklar),

IAS 20 - Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance (Devlet Bağışlarının Muhasebesi ve Yardımlarının Açıklanması),

IAS 21 - The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates (Yabancı Para Kurlarındaki Değişikliklerin Etkileri),

IAS 22 - Yürürlükten kalktı, yerini IFRC 3 aldı. Business Combination (İşletme Birleşmeleri),

IAS 23 - Borrowing Costs (Borçlanma Maliyetleri),

IAS 24 - Related Party Disclosures (İlgili Taraf Açıklamaları),

IAS 25 - Yürürlükten kalktı. Bunun yerini IAS 40 aldı,

IAS 26 - Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans (Fayda Esaslı Emeklilik Planlarının Muhasebesi ve Raporlaması),

IAS 27 - Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries (Konsolide Finansal Tablolar ve Bağlı Ortaklıklardaki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi),

IAS 28 - Accounting for Investments in Associates (İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi),

IAS 29 - Financial Reporting in Hyperinflationary Economics (Hiperenflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama),

IAS 30 - Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions (Banka ve Benzeri Finans Kuruluşlarının Finansal Tablolarındaki Açıklamalar),

IAS 31 - Financial Reporting of Interests in Joint Ventures (İş Ortaklıklarındaki Katılım Paylarının Finansal Raporlaması),

IAS 32 - Financial Instruments: Disclosures and Presentation (Finansal Enstrümanlar: Açıklamalar ve Sunuş),

IAS 33 - Earnings Per Share (Hisse Başına Kar Payı),

IAS 34 - Interim Financial Reporting (Ara Dönemlerde Finansal Raporlama),

IAS 35 - Yürürlükten kalktı, yerini IFRC 5 aldı. Discontinuing Operations (Durdurulan Faaliyetler),

IAS 36 - Impairments of Assets (Varlıklarda Değer Düşüklüğü),

IAS 37 - Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets (Karşılıklar, Şarta Bağlı Borçlar ve Şarta Bağlı Varlıklar),

IAS 38 - Intangible Assets (Maddi Olmayan Duran Varlıklar),

IAS 39 - Financial Instruments: Recognition and Measurement (Finansal Enstrümanlar: Kayda Alma ve Değerleme),

IAS 40 - Investments Property (Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller),

IAS 41 - Agriculture (Tarım).

IASB'nin Nisan 2001'den bugüne kadar IFRS ismiyle toplam beş adet yeni IFRS çıkarılmıştır. Bu yeni IFRS'ler şunlardan oluşmaktadır: (Aksoy a), 2005, 183).

IFRS 1 - First Time Adoption (IFRS'nin İlk Kez Uygulanması) ,

IFRS 2 - Share-Based Payment (Hisseye Dayalı Ödeme),

IFRS 3 - Business Combinations (İşletme Birleşmeleri) ,

IFRS 4 - Insurance Contracts (Sigorta Kontratları),

IFRS 5 - Non-Current Assets Held For Sale and Discontinued Operations (Satış için Elde Tutulan Cari Olmayan Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler).

2.2. Uluslararası Alanda Kamu Muhasebesinde Yaşanan Gelişmeler

Devlet muhasebesinde gelişmelerin temeli esas olarak Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD), Uluslararası Para Fonu (IMF), Dünya Bankası (WB) gibi uluslararası mali kuruluşlar ile Avrupa Birliği (AB) gibi ekonomik ve siyasi birleşmelerin devletlere ve birliklere ait mali istatistikler ve raporlar oluşturma ihtiyacından doğmuştur. Bu gelişmeyi anlamak oldukça kolay; çünkü değişik muhasebe ve raporlama sistemlerinde üretilen mali raporları birbirleriyle karşılaştırmak ve konsolide etmek mümkün değildir. Bu hem ülkeler arası uygulamalarda ve hem de bir ulusal ekonomi içinde alt sektörler ve sektörler ve bunların sonucunda da ulusal ekonomiye ilişkin mali istatistiklerin oluşturulmasında aynıdır. Türkiye örneğinde açıklanacağı gibi, bir ekonomi içinde merkezi yönetim ile yerel yönetime dahil birimler farklı muhasebe standartları uyguluyorsa bunlara ilişkin birleştirilmiş mali rapor üretmek mümkün değildir. Yine aynı şekilde, örneğin, Avrupa Birliği içinde üye devletler farklı muhasebe standartları uyguluyorsa Birliğin mali tablolarını oluşturmak zordur ya da mümkün değildir. Daha da geniş anlamda dünya ülkelerinin mali istatistiklerini derleyen IMF'in farklı ülkelerin farklı muhasebe standartlarında üretilmiş devlet mali istatistiklerini birleştirmesi ve karşılaştırması mümkün değildir. Bütün bu olaylar yukarıda anılan uluslararası kuruluşların, dünya ülkelerinde benzer muhasebe ve raporlama sistemlerinin oluşturulması yönündeki

gayretlerini arttırmıştır (Karaarslan, 2005, 18).

Farklı ülkelerin, farklı muhasebe standartlarında üretilmiş devlet mali istatistiklerini birleştirmesi ve karşılaştırılmalarını mümkün kılmak için çeşitli uluslararası kuruluşlarca çalışmalar yapılmaktadır. Aşağıda bu çalışmaların en önde gelenleri özet olarak ele alınacaktır.

1. Ulusal Hesaplar Sistemi 1993 (SNA93)

Avrupa Birliği, Uluslararası Para Fonu (IMF), Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD), Dünya Bankası (WB) ve Birleşmiş Milletler tarafından hazırlanan ulusal ekonomilerin kurumlar, sektörler ve alt sektörler bazında sınıflandırılması, akımlar, stoklar ve muhasebe kuralları, üretim hesabı, gelir dağılımı, sermaye hesabı, mali hesaplar, bilanço, dış dünya ile yapılan ekonomik faaliyetler, fiyat ve değer değişimleri, nüfus ve işgücü girdileri, fonksiyonel sınıflandırma gibi ulusal ekonominin ölçümüne yönelik standartlar ve kurallar oluşturulması amacıyla hazırlanmıştır. SNA93, yukarıda belirtilen konular itibariyle muhasebe ve raporlama sistemlerinin oluşturulmasında dikkate alınması gereken esasları içermektedir.

2. Avrupa Hesap Sistemi 1995 (ESA95)

Avrupa Komisyonunda istatistiklerle ilgili bölümden sorumlu genel müdürlük olan Avrupa İstatistik Ofisi (EUROSTAT), Komisyona ve nihai olarak Konseye, yakınlaştırma kriterlerinde dikkate alınan aşırı bütçe açıkları yönünden karşılaştırılabilir istatistikler sağlamayı amaçlayan gerekli yapı ve prosedürleri ortaya koymaktadır. Eurostat, Komisyonun genel müdürlüğü olsa da teknik çalışmalarında bağımsızdır ve kullanılacak istatistiki metotlarla ilgili teknik kararları tek başına alabilmektedir. Maastricht Antlaşması'nın göz önüne aldığı kamu açığı kavramı, efektif açık kavramıdır. Söz konusu bu açık, merkezi kamu yönetimlerinin, yerel yönetimlerin ve sosyal güvenlik kuruluşlarının yani kamu sektörü içerisinde genel devlet sektörünün açığını kapsamaktadır.

Avrupa Birliğinin istatistik alanında çalışmalar yapan alt kuruluşu olan EUROSTAT tarafından hazırlanan ve Birliğe üye ve aday ülkelere aynı tabandan karşılaştırılabilir ve konsolide edilebilir istatistikler oluşturulmasını amaçlayan bir çalışmadır. Kapsamı ve düzenlediği hususlar itibariyle GFSM2001 ile paralellikler taşımaktadır (Karaarslan, 2004, 44).

3. Devlet Mali İstatistikleri Elkitabı 2001 (GFSM2001)

GFSM2001 IMF tarafından hazırlanan ve tahakkuk esasına göre, bilanço, faaliyet raporu gibi, devlet mali raporlarının hazırlanmasını ve stokların, yükümlülüklerin, gelirlerin ve giderlerin her ülkede aynı sınıflandırmaya tabi tutulmasını ve raporlanmasını amaçlayan bir düzenlemedir. Kapsam ve düzenlediği kurallar itibariyle, özellikle varlıklar, yükümlülükler ve gelir ve gider sınıflandırılması gibi, muhasebe ve raporlama sistemlerinin oluşturulmasında dikkate alınması gereken hususları içermektedir (Karaarslan, 2004, 45).

Kamu kuruluşlarının nakit esaslı muhasebeden tahakkuk esaslı muhasebeye geçmesi yönünde tüm dünyada bir eğilim söz konusudur. Bu süreçte yer alan kesimlere yardımcı olmak üzere IFAC'ın Kamu Sektörü Komitesi (PSC) tarafından bir yayın (Resource Accounting: Framework of Accounting Standart Setting in UK Central Government Sector) hazırlandı. İngiltere'de karşılaşılan sorunlar ve temel kavramların açıklandığı yayında; tahakkuk esaslı muhasebenin politikaların belirlenmesinde ve varlık yönetiminde daha yararlı olduğu belirtilmektedir. Tahakkuk esaslı bütçeleme ve finansal raporlama konularında da bilgiler verilmektedir (Gürdal, Ocak 2003, 143).

GFSM2001 hazırlanırken, ki eski GFS1986 yılında hazırlanmıştı ve nakit esasına göre raporlamayı öngörüyordu, yeni düzenlemenin hem ESA95 ve hem de SNA93'e uygun olması için gayret gösterilmiştir (Karaarslan, 2004, 45).

4. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Kamu Sektörü Komitesi (IFAC-PSC)

IFAC'ın bir alt komitesi olan Kamu Sektörü Komitesi (Public Sector Committee - PSC); hükümetlerin ve devlete bağlı birimlerin muhasebe, denetim ve finansal raporlama gereksinimleri üzerinde çalışmaktadır. Bu gereksinimleri karşılamak üzere rehberler hazırlamakta, eğitim ve araştırma çalışmaları düzenlemekte, bu konuda muhasebeciler ve ilgili taraflar arasında bilgi akışını sağlamaktadır (Gürdal, Ekim 2001, 140). Bu çalışmalar uluslararası mali kuruluşlar, bölgesel birlikler ve dünya ülkelerince de kabul görmektedir (Karaarslan, 2005, 21).

PSC, hükümet ve devlet kuruluşlarının gereksinimlerini karşılamak üzere Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (International Public Sector Accounting Standards - IPSAS) adı altında standartlar yayımlamaktadır (Gürdal, Ekim 2001, 140). PSC'nin hazırladığı IPSAS tahakkuk esasına dayalıdır. Bölümlere göre Raporlama; Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve

Koşullu Varlıklar; İştirakler standartlarının yayınlanması ile birlikte toplam 20 adet standart yayınlanmış oldu (Gürdal, Ocak 2003, 142). Bu standartların varlığının, hükümetlerin ve devlet kuruluşlarının şeffaflığını ve faaliyetlerin muhasebeleştirilmesini artırması beklenmektedir (Gürdal, Ekim 2001, 140).

OECD, kendi finansal tablolarının raporlanması için, IPSAS'ı 2001 yılından itibaren kullanmaya başlamıştır. Güney Afrika Cumhuriyeti de kamu sektöründe ulusal muhasebe standartları sürecinde IPSAS'ı kullanacağını 2001 yılında açıklayan ilk ülkedir (Gürdal, Ekim 2001, 141).

Avrupa Komisyonu ile Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (The European Federation of Accountants - Federation des Experts Comptables Europeens - FEE) tarafından üst düzeyde düzenlenen bir toplantıda, hükümetlerce yapılan finansal raporlamanın geliştirilmesi ve güçlendirilmesi açısından IPSAS'ın gerekli olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Gürdal, Ocak 2005, 165).

Yukarıda bahsedilen düzenlemeler ve çalışmalar birbirinden çok farklı değildir. Özellikle SNA93, GFSM2001 ve ESA95 devlet mali istatistiklerinin kapsamı konusunda ve hesapların sınıflandırılması konusunda oldukça benzer düzenlemeleri içermektedir. Üzerinde durulması gereken ilk konu Devlet Muhasebesinin kapsamıdır. Devlet Muhasebesinin kapsamı, ulusal ekonomi sektör bazında sınıflandırmaya tabi tutulduğunda, merkezi yönetim, yerel yönetimler ve sosyal güvenlik sektörü olarak ortaya çıkmaktadır (Karaarslan, 2005, 22).

2.3. Uluslararası Alanda Muhasebe Denetimindeki Gelişmeler

Dünyada en genel kabul gören denetim, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve muhasebe standartlarına uygun olarak yapılan ve finansal tablo denetimini de içeren muhasebe denetimidir. AB bünyesinde yaşanan uyum ve genişleme süreci yanında, küresel muhasebe ve denetim standartlarına yönelik ve yakınsama (convergence) eğilimi, uluslararası muhasebe ve denetim standartları ile bağımsız denetimi daha da ön plana çıkarmıştır (Aksoy a), 2005, 119).

Ayrıca, muhasebe ve denetim standartlarına yönelik ve yakınsama eğilimi, muhasebe ve denetim standartlarının hem küresel ve hem de sektörel (kamu ve özel) bazda uyumlaştırılması açısından önemli bir aşama niteliğindedir.

2.3.1. Uluslararası Denetim Standartları (ISA)

Denetim standartları ilk olarak Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Chartered Public Accountant: AICPA) tarafından 1947 yılında “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” olarak yayınlanmıştır ve bu standartlar bir çok ülke tarafından da benimsenmiştir. Bu standartlar 1972 yılından sonra Denetim Standartları Komitesi (Auditing Standarts of Board - ASB) tarafından gözden geçirilerek Denetim Standartları Açıklamaları (Statement on Auditing Standarts - SAS) adı altında tekrar yayınlanmaya başlamıştır. Bunlar 1947 yılında yayınlanan standartların bir yorumudur ve denetim uygulama tekniklerinde değişiklikler olmasına rağmen bu standartlar çok az değişikliğe uğrayarak günümüze kadar gelebilmiştir (Sevim vd., 2006).

Bu çalışmaların paralelinde 1977 yılında kurulan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (Internatioanal Federation of Accountants - IFAC), günümüzde Uluslararası Denetim Standartları'nı yayınlayan kurumdur. IFAC, bu yetkisini yine kendi bünyesi içinde bulunan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB) aracılığı ile gerçekleştirmektedir. IAASB'nin amacı yüksek kalitede denetim, güvence, kalite kontrol ve ilgili hizmet standartlarını çıkararak, uluslararası standartlar ile ülkelerin milli standartlarını birbirine yaklaştırarak kamunun yararını gözetmek ve bu suretle denetim mesleğinin tüm dünyada aynı kalite ve prensipler dahilinde uygulanmasını sağlamaktadır (Yıldız, Akşam Gazetesi 08.03. 2006).

Uluslararası denetim standartlarından ilki olan Etik Standartları (Code of Ethics for Professional Accountants, 1990), IFAC'a bağlı olarak faaliyet gösteren ve 2002 yılının ortalarında IAASB diye adı değiştiren Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (International Auditing Practices Committee - IAPC) tarafından 1991 yılında yayınlanmıştır. 1994 yılında ise Uluslararası Denetim Standartları (International Standarts on Auditing - ISA) tamamlanarak bir set halinde kodlarıyla birlikte yayınlanmıştır (Coşkun, 2006).

Uluslararası denetim standartları içeriği itibariyle, denetimin başlangıcından itibaren sonuna kadar bütün aşamaları ayrıntılı olarak ele almaktadır. Bu nedenle AICPA tarafından yayınlanan standartlardan daha kapsamlı olduğu söylenebilir (Dönmez vd., 2005, 60).

Belirlenen uluslararası denetim standartları, denetimin performansını ölçmede kullanılan bir standartlar serisidir. IFAC'ın denetim sürecine ilişkin olarak belirlediği standartlar denetimin aşamalarını esas almıştır. Bunlar; planlama, denetim programının yerine getirilmesi ve raporlama'dır (Hesap Uzmanları Derneği, 2004, 29).

Türkiye’de SPK’nca hazırlanan ve 12.06.2006 tarih ve 26196 sayılı (Mükerrer) Resmi Gazete’de yayımlanan Seri:X, No:22 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” in 2. maddesinin ikinci bendinde belirttiği üzere tebliğin tüm kısımları, uluslararası denetim standartları’na (ISA) karşılık gelen ek -1 tablosu verilmiştir. Söz konusu tebliğ tablosunda da gösterilen IFAC’ca yayımlanan Uluslararası Denetim Standartları’na (ISA) aşağıdaki gibidir: (Resmi Gazete, 12.06.2006 / 26196 (Mükerrer)).

ISA 200 - Objective and General Principles Governing an Audit of Financial Statements (Denetimin Amacı ve Genel İlkeleri),

ISA 210 - Terms of Audit Engagements (Denetim Sözleşmesi),

ISA 220 - Quality Control for Audits of Historical Financial Information (Denetim Kalitesinin Kontrolü),

ISA 230 - Audit Documentation (Denetim Çalışmasının Belgelendirilmesi),

ISA 240 - The Auditor's Responsibility to Consider Fraud in an Audit of Financial Statements (Finansal Tabloların Denetiminde Hile ve Usulsüzlükler Konusunda Denetçinin Sorumluluğu),

ISA 250 - Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements (Denetimi Yapılan İşletmenin Tabi Olduğu Mevzuatın Dikkate Alınması),

ISA 260 - Communication of Audit Matters with Those Charged with Governance (Denetimle İlgili Hususların Yönetimden Sorumlu Kişilere İletilmesi),

ISA 300 - Planning and Audit of Financial Statements (Denetimin Planlanması),

ISA 315 - Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement (İşletmenin, Faaliyet Koşullarının ve Çevresiyle Olan İlişkilerinin Anlaşılması ve Bu Konulara İlişkin Önemli Yanlışlık Riskinin Değerlendirilmesi),

ISA 320 - Audit Materiality (Denetimde Önemlilik),

ISA 330 - The Auditor's Procedures In Response to Assessed Risks (Değerlendirilmiş Risklere Karşı Uygulanacak Denetim Teknikleri),

ISA 402 - Audit Considerations Relating to Entities Using Service Organizations (Dışardan Hizmet Alan İşletmelerle İlgili Denetim),

ISA 500 - Audit Evidence (Denetim Kanıtı),

ISA 501 - Audit Evidence-Additional Considerations for Specific Items (Denetim Kanıtı-Özellik Arz Eden Hesap Kalemleri İçin Dikkate Alınması Gereken Hususlar),

ISA 505 - External Confirmations (Dış Kaynaklardan Elde Edilen Doğrulama),

ISA 510 - Initial Engagements - Opening Balances (İlk Denetimler- Açılış Bakiyeleri),

ISA 520 - Analytical Procedures (Analitik İnceleme Teknikleri),

ISA 530 - Audit Sampling and Other Means of Testing (Denetim Örneklemesi ve Diğer Seçilmiş Test Teknikleri),

- ISA 540 - Audit of Accounting Estimates (Muhasebe Tahminlerinin Denetimi),
- ISA 545 - Auditing Fair Value Measurements and Disclosures (Makul Değer Hesaplamaları ve Bunlara İlişkin Kamuya Yapılan Açıklamaların Denetimi),
- ISA 550 - Related Parties (İlişkili Taraflar),
- ISA 560 - Subsequent Events (Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olaylar),
- ISA 570 - Going Concern (İşletmenin Sürekliliği),
- ISA 580 - Management Representations (İşletme Yönetiminin Sorumluluklarını İçeren Teyit Mektupları),
- ISA 600 - Using the Work of Another Auditor (Denetimde Diğer Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanılması),
- ISA 610 - Considering the Work of Internal Audit (Denetimde İç Denetim Çalışmalarından Yararlanılması),
- ISA 620 - Using the Work of an Expert (Denetimde Uzman Çalışmalarından Yararlanılması),
- ISA 700 - The Independent Auditor's Report on Complete Set of General Purpose Financial Statements (Genel Amaçlı Tam Set Finansal Tablolara İlişkin Denetim Raporları),
- ISA 701 - Modifications to the Independent Auditor's Report (Denetim Raporunda Şartlı veya Olumsuz Görüş Verilmesi ya da Görüş Bildirmekten Kaçınılması Durumlarında Raporlamamanın Esasları),
- ISA 710 - Comparatives (Karşılaştırmalı Bilgiler),
- ISA 720 - Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements (Denetime Tabi Tutulmuş Finansal Tabloları İçeren Belgelerde Yer Alan Diğer Bilgiler),
- ISA 800 - The Independent Auditor's Report on Special Purpose Audit Engagements (Özel Amaçlı Denetim Raporu).

2.3.2. Uluslararası Denetim Standartlarının Kamu Denetimindeki Durumu

Kamu denetimindeki liderliği uluslararası alanda kabul edilen Uluslararası Yüksek Denetim Organları Örgütü (International Organization of Supreme Audit Institutions - INTOSAI), denetim standartları 1992 yılında Washington'da düzenlenen 14. Kongre'de yayınlamıştır. Buna göre INTOSAI'nın denetim standartları 4 bölümden oluşur: Temel İlkeler, Genel Standartlar, Çalışma Standartları ve Raporlama Standartları (Hesap Uzmanları Derneği, 2004, 25).

1995 yılında Kahire'de gerçekleştirilen INTOSAI'nın 15. Kongre'sinde birçok Sayıştay, mevcut INTOSAI Denetim Standartlarından daha detaylı denetim rehberlerine olan

ihtiyacı dile getirmişlerdir. 1998 yılındaki Kongrede de bu ihtiyacın defalarca tekrarlanması üzerine, INTOSAI Denetim Standartları Komitesine mali denetim rehberleri ihtiyacının en iyi şekilde nasıl karşılanacağını kararlaştırma görevi, 2001 Seul Kongresinde ise Denetim Rehberleri hazırlama görevi verilmiştir.

Birtakım resmi ve resmi olmayan görüşme ve toplantılardan sonra INTOSAI Denetim Standartları Komitesi, IFAC ile işbirliğinin ve onun uluslararası kabul görmüş standartları üzerinde çalışmanın, mali denetim rehberlerinin geliştirilmesinde en etkili yol olduğu sonucuna ulaşmıştır.

INTOSAI Denetim Standartları Komitesi, Mart 2002’de Lizbon’da Mali Denetim Rehberleri geliştirmek için, IFAC’ın kalite kontrol, güvence ve denetime ilişkin yüksek standartları ortaya koyan organı olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) ile işbirliği yapma teklifini müzakere etmek üzere bir toplantı düzenlemiştir. Toplantı sonucunda INTOSAI uzmanlarının, IAASB ve onun özel görevli birimlerince yapılan çalışmalara katılmasını öngören bir anlaşma imzalanmıştır.

Lizbon’daki toplantı sırasında, Mali Denetim Rehberleri geliştirmek için INTOSAI Denetim Standartları Komitesi bünyesinde özel görevli bir çalışma grubu oluşturulmuştur; Mali Denetim Rehberleri Çalışma Grubu. Bu grup; Avusturya, Kanada, Kamerun, Namibya, Norveç, İngiltere, ABD, Tunus ve İsveç’ten (Başkan) oluşmaktadır. Mali Denetim Rehberleri Çalışma Grubunun stratejik amacı, kamu sektörüne ait mali işlemlerin denetimi için küresel düzeyde genel kabul görecektir yüksek kalitede rehberler üretmektir. Buna şu şekilde ulaşılacaktır:

1- IFAC IAASB ile işbirliği içinde, IFAC’ın Uluslararası Denetim Standartlarını mümkün olduğunca kamu sektöründe de uygulanabilir kılmak için revize etmek ve gerekli alanlarda yeni Uluslararası Denetim Standartları oluşturmak,

2- Her bir Uluslararası Denetim Standardının kamu sektöründe uygulanmasına ilişkin açıklamaları ve kamu sektörü denetçilerinin neleri göz önünde bulundurmaları gerektiğine ilişkin “uygulama notları” hazırlamak.

Bu yolla, denetim standartları oluşturma alanında uluslararası saygınlığı bulunan bir organizasyon olarak IAASB’nin uzmanlığından yararlanılmış olacaktır.

IFAC ile yapılan görüşmelerde bir çalışma planı üzerinde mutabakata varılmıştır. Bu çalışma planının amacı, INTOSAI Denetim Standartları Komitesinin Mali Denetim Rehberleri Çalışma Grubunun çıktılarının 18. ve 19. INTOSAI Kongresine yetiyecek şekilde hazırlanması ve bu çıktıların üretilmesinde izlenecek strateji, iş planı ve zaman çizelgesi üzerinde uzlaşma

sağlamaktır (Kayrak, 2005, 148).

18. INTOSAI Kongresi (INCOSAI) 142 ülke Sayıştayının katılımıyla 10-16 Ekim 2004 tarihlerinde Macaristan'ın başkenti Budapeşte'de gerçekleştirilmiştir. 19. INTOSAI Kongresi 2007 yılında Meksika'da gerçekleştirilecektir (Temizel, 2005, 161-162).

Standartların revizyonu, Mali Denetim Rehberlerinin ve Uygulama Notlarının oluşturulması, 2010 yılına kadar sürecek bir çalışmayı içermekte ve her bir yeni görev için yeni uzmanlar görevlendirilmeye devam edilmektedir. Yapılan tartışmalar ışığında olası en üst seviyede çıktıların elde edilme imkanı doğmuştur. Bu çalışmalar, özellikle kendi standartları ve elkitapları bulunmayan INTOSAI üyesi ülkeler için de yol gösterici olacaktır. Ayrıca bu çalışmalar, denetim standartlarının hem küresel ve hem de sektörel (kamu ve özel) bazda uyumlaştırılması açısından önemli bir aşama niteliğindedir (Kayrak, 2005, 148).

III. BÖLÜM: TÜRKİYE' DEKİ MUHASEBE DENETİMİ

Bu bölümde, Türkiye'deki muhasebe denetimi, kamu ve bağımsız denetim yönüyle incelenecektir. Kamu denetimi, devlet muhasebe sisteminin ele alınmasıyla başlayıp, iç ve dış denetim sisteminin incelenmesiyle tamamlanacaktır. Bağımsız denetim, muhasebe ve standartları ile denetim ve standartları yönleriyle incelenecektir.

3.1. Türkiye'de Kamu Denetimi

Tarihsel süreç içerisinde, özellikle Türkiye'deki ekonomik gelişmeler, muhasebe ve finansal tablo kavramlarına verilen önemi giderek artırmış ve bu doğrultuda finansal denetim / auditing gelişmeye başlamıştır. Bu denetim, bağımsız denetçiler ve kamu denetçileri tarafından yürütülür.

Finansal denetimde, ülkede uygulanan muhasebe sistemi ve kapsama alanının düzeyi büyük önem taşımaktadır. 1970'li yılların başından itibaren genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine de uygun olarak finansal tabloların düzenlenmesini öngören Tekdüzen Muhasebe Sistemi (TMS), Türkiye'de sadece Kamu İktisadi Teşebbüsleri'nde (KİT) uygulanırken, 01.01.1994 tarihinden itibaren 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) çerçevesinde bilanço esasına göre defter tutan tüm kuruluşlarda uygulanmasına başlanmıştır. Birçok konuda olduğu gibi Tekdüzen Muhasebe Sistemi konusunda da KİT'ler önderlik yapmış ve ihtiyaç duyulan bir okul görevini yerine getirmişlerdir.

Türkiye'de denetim organları denetim yetkilerini büyük çoğunlukla, bir üst makamdan emir veya onay almadan kullanamamaktadırlar. ***Bir kamu veya siyasi otoritenin emri veya onayı ile denetim faaliyetinde bulunan denetim organlarını, adı ne olursa olsun, hangi makama bağlı olurla olsun iç denetim organı olduklarını, en azından uluslararası standartlara göre kabul etmek gerekir.*** Vergi kanunlarıyla, sadece vergi denetimi ile görevlendirilen veya bankalarla denetim alanları sınırlandırılmış denetim organlarını, iç denetim tanımlarına girmese de dış denetim tanımlarına da girmemektedir. Bu tür denetim organlarını sadece kamu denetim organı olarak değerlendirmek mümkündür.

Bu anlamda, Türkiye'de yalnızca Sayıştay ile Yüksek Denetleme Kurulu bir makamın veya kamu ve siyasi otoritenin emri veya onayı olmaksızın denetim faaliyetinde bulunan iki yüksek denetim organıdır. *Türkiye'de sadece Sayıştay ve Yüksek Denetleme Kurulu yüksek*

denetim organı (supreme audit) olup, tartışmasız dış denetim organıdır.

Türkiye’de gerek denetim alanında, gerek denetim kuruluşlarının işlevleri konusunda, gerekse yüksek denetim kurumları arasında (Sayıştay-YDK) bir dağınıklık olduğu genel kabul gören bir olgudur. Aslında, ülkemizdeki denetim sistemi, ancak içinde olanlarca anlaşılabilen çok karmaşık ve kendi içinde tutarlılığı olmayan bir yapıdır.

Türkiye’de ki **kamu sektörü denetim organlarını** aşağıdaki gibi sınıflandırabiliriz: (Kenger, 2001).

A- Anayasa Gereğince Faaliyet Gösteren Denetim Organları

- 1- Devlet Denetleme Kurulu
- 2- Sayıştay
- 3- Yüksek Denetleme Kurulu

B- Bakanlıklar Denetim Organları

- 1- Başbakanlık Teftiş Kurulu
- 2- Maliye Bakanlığı denetim organları
 - Teftiş Kurulu Başkanlığı
 - Hesap Uzmanlar Kurulu
 - Kontrolörler
 - Denetmenler
- 3- Bakanlıklar ve müsteşarlıklar denetim organları
 - Teftiş kurulu başkanlıkları
 - Bakanlık ve müsteşarlık kontrolörleri

C- Özerk Nitelikteki Kuruluşların Denetim Organları

- 1- Özerk kurullar denetim organları⁽¹⁾
 - Sermaye Piyasası Kurulu
 - Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
- 2- Özerk nitelikteki kuruluşların teftiş kurulları
 - KİT teftiş kurulları
 - Yerel yönetimler teftiş kurulları

Türkiye’de 1996 yılı itibariyle devlet bütçesine dahil kurumlarla, KİT bünyesinde toplam 87 (seksen yedi) denetim biriminin; 69’u (altmış dokuz) Teftiş Kurulu, 13’ü (on üç) Kontrolör Kurulu, 5’i (beş) Denetmen sıfatıyla görev yapmakta olup toplam 12619 kadro

⁽¹⁾ Son yıllarda kurulan Rekabet Kurumu, Telekomünikasyon Kurumu, Radyo Televizyon Üst Kurulu gibi kuruluşların denetim görevleri olsa da esas görevleri görevli oldukları alanlarda düzenleme, kuralları koyma ve uygulama olduğundan, burada bu kuruluşlar denetim organları kapsamında değerlendirilmemiştir.

kullanılmaktadır. Ayrıca KİT bünyesinde olup kadroları merkezde takip edilmeyen 22'i (yirmiiki) Teftiş Kuruluna, Devlet Denetleme Kurulu, Sayıştay, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, Başbakanlık Teftiş Kurulu, Sermaye Piyasası Kurulu gibi denetim birimleri eklendiğinde toplam 114 (yüzondört) denetim birimi ile karşılaşılmaktadır. Bu sayıya belediyelerin teftiş kurulları dahil değildir; 1996 yılı itibariyle 15 (onbeş) Belediye Teftiş Kurulu da eklendiğinde 129 (yüzyirmidokuz) denetim birimi söz konusu olmaktadır. Kadroları Başbakanlık Devlet Personel Başkanlığı'nca izlenmeyen denetim birimleri de dikkate alındığında iyimser bir tahminle 13500'den (onüçbinbeşyüz) fazla personel, kamuda denetim elemanı olarak çalışmaktadır (Altuğ, 2000, 6-7).

Avrupa Birliği uyum süreci kapsamında Devletin mali yönetim ve kontrolüne ilişkin "5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Mali Kontrol Kanunu" 2006 yılı itibarı ile tümüyle yürürlüğe girmiştir. 1927 yılından beri uygulanmakta olan ve devletin mali usul ve esaslarını belirleyen 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu 5018 sayılı Kanunun geçici maddelerinde belirtilen hükümler saklı kalmak kaydıyla yürürlükten kaldırılmıştır. Kanunun amacı, kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere, kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolü düzenlemektir, şeklinde tanımlanmıştır. Kapsamı da merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrolü olarak belirlenmiştir. Avrupa Birliği fonları ile yurt içi ve yurt dışından kamu idarelerine sağlanan kaynakların kullanımı ve kontrolü de uluslararası anlaşmalar hükümleri saklı kalmak kaydıyla, bu Kanun hükümlerine tabi olacaktır denilmiştir.

Kanunla mali süreç ve kullanılan tüm belgeler değiştirilmiştir. Bütçe, bütçenin uygulanması ve denetlenmesi tümüyle değiştirilerek harcama öncesi mali kontrolün esas alındığı hukuka uygunluk, mali denetim ve performans kriterlerini esas alan bir iç ve dış denetim sistemine geçilmiştir. Harcama sonrası iç denetim kurum üst yöneticisince (Harcama öncesi ve harcama sonrası iç kontrol ve denetim yapan iç denetçi kavramları getirilmiştir. Harcama sonrası dış denetim ise sadece Sayıştay'a bırakılmıştır.) görevlendirecek iç denetim elemanları tarafından yapılacak, harcama sonrası dış denetim ise Sayıştay denetçileri tarafından yapılacaktır. İç denetim; hataların ve riskin önlenmesi, dış denetim ise; kamu kurum ve kuruluşlarının faaliyet, karar ve işlemlerinin, kurumsal amaç, hedef ve planlara ve kanunlara uygunluk yönünden incelenmesini kapsayacaktır.

Kanunla getirilen yeni düzenlemeler; tüzük ve yönetmelikler bir bir yayınlanmaktadır. Bu kanun “Kontrol ve Denetim Reformu” olarak adlandırılabilir (<http://www.bizim-mig.com.tr/arsiv/62/62-editor.asp>, 2006).

Kontrol ve denetim sorunlarının çözümlenmesi esas noktasının, “Yolunda gitmeyen bir şey varsa, bu ya kanunların eksikliğinden ya da eskimişliğindedir. Yeni bir kanun çıkartırsanız veya eskisinde gerekli değişiklikler yaparsanız işler düzeler” anlayışıyla hukuki metinler üretmek olmadığı, uygulama sürecinin etkinliği olduğu dikkatlerden kaçmamalıdır.

Deyim yerindeyse “Kontrol ve Denetim Reformu” kamu reformunda olduğu gibi, büyük ölçüde bir tutum ve zihniyet değişikliği gerektirmektedir. Kanada’da yürütülen KY 2000-Kamu Yönetimi Programı Genel Sekreterinin “reform, yüzde yetmiş alışkanlıkların (tutumların) değiştirilmesi, yüzde 20 sistem değişikliği ve yüzde 10 yasal değişiklik gerektirir” şeklindeki saptaması kontrol denetim reformumuz için de ışık tutucudur.

Sahiplenme, işbirliği, paylaşım, dayanışma, kısır yetki çekişmelerinden ve anlamsız prestij arayışlarından uzak durmak gibi moral değerlerin formel düzenlemeler kadar önemli olduğu unutulmamalıdır (Yörüker, 2003, 13).

Çalışmamızın bu bölümünde sırasıyla; Türk kamu mali sistemini anlamak için, Türk devlet muhasebesi son gelişmelerle birlikte ele alınacak, Türk kamu denetimini, dış ve iç denetim açısından son gelişmelerle birlikte değerlendirilecek ve akabinde kamu muhasebe ve denetim standartları yönüyle ele alınacaktır.

3.1.1. Türkiye’de Devlet Muhasebesi

Türkiye’de Devlet kapsamına dahil birimlerde muhasebe sistemleri birbirinden farklı olarak hazırlanmış ve uygulamaktadır. Bu konuda uygulama birliği yoktur. Ticari amaçlı kamu kurumlarında uygulanan tekdüzen muhasebe uygulamasından tek taraflı kayıt esasına göre tutulan köy bütçe uygulamalarına kadar birbirinden kopuk, konsolidasyona imkan vermeyen bir dizi muhasebe uygulaması söz konusudur.

Devlet muhasebesinde birliğin sağlanması, ortak olarak kullanılan muhasebe ve raporlama standartları oluşturulmasına ilişkin bazı düşünceler oluşmasına karşın bu konuda herhangi bir çalışma yapılamamıştır (Karaarslan, 2005, 22).

Ülkemizde, devlet muhasebesi alanındaki reform çalışmaları 1995 yılında genel ve

katma bütçeli idarelerde tahakkuk esasına geçilmesini amaçlayan Kamu Mali Yönetim Projesi çalışmaları ile başlamış ve döner sermayeler için tam tahakkuk esasına dayalı Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliğinin hazırlanması ve 1999 yılında uygulamaya konulması ile sürdürülmüş ve böylece döner sermayelerde muhasebe ve raporlama konusunda bir uygulama birliği sağlanmıştır. Saymanlıklardaki muhasebe işlemlerinin bilgisayar ortamında takip edilerek sonuçlarının konsolide edilebilmesini sağlayan say2000i projesinin uygulamaya konulması ile çalışmalar ivme kazanmıştır (Karaarslan, 2005, 3).

2001 yılında genel yönetime dahil kamu idarelerinde ortak standartları bulunan tahakkuk esaslı bir muhasebe sisteminin oluşturulması amacıyla Muhasebat Genel Müdürlüğü bünyesinde bir çalışma gurubu oluşturulmuştur. 2002 yılı başında bütçe sınıflandırmasıyla birlikte tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin test edilmesine karar verilerek pilot uygulamaya başlanılmıştır (Karaarslan, 2004, 47- 48).

2003 yılı sonuna kadar uygulanan nakit esaslı muhasebe sistemi genel ve katma bütçeli idarelerin muhasebelerini kavramakta ve sadece bütçe uygulama sonuçlarına ilişkin, muhasebe dışı işlemlerle hazırlanabilen cetveller şeklinde bilgiler üretmektedir. Hesap planı raporlamaya uygun değildir ve bilanço, nakit akım tablosu, faaliyet sonuçları tablosu gibi kamu kesimini kapsayan tablolar düzenlenememektedir.

Eski muhasebe sisteminin yetersizlikleri, raporlama ile muhasebe arasında olması gereken ilişkiyi yani “*doğru ve tutarlı rapor, muhasebeden üretilir*” ilkesini bozmuş, yetersiz oldukları açık olan mevcut raporların bile büyük bir kısmı muhasebe dışındaki kayıt yöntemleri ve veri tabanları ile üretilir olmuştur (Karaarslan, 2004, 62).

Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesine geçilebilmesi için, Genel yönetim kapsamına dahil birimler için muhasebe ve raporlama standartlarını ve çerçeve hesap planını kapsayan “Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği” hazırlanmış ve 19 Kasım 2003 tarihinde 2003/6334 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yayımlanmıştır . Çerçeve hesap planına uygun olarak, merkezi yönetim içinde yer alan genel ve katma bütçeli idareler için, tam tahakkuk esasına dayalı “Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği” 20.02.2004 tarihli mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir (Karaarslan, 2005, 3).

Kurulan muhasebe sistemi, taşınır ve taşınmaz mallarla iç ve dış borçlar dahil, kamu hizmetlerinin üretiminde kullanılan kaynakların tümünü kapsamaktadır. 20.02.2004 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe konulmuş olan, “Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği” yıllık mali tablolar ile ara mali tabloları, gelir ve

giderlerin karşılaştırılmaları ve analizleri de dahil olmak üzere yönetsel kararlar vermekte kullanılan diğer ara mali verileri üretmeye muktedir, vergi harcamalarının raporlanmasına ve kamu hizmetlerinin maliyetlerinin hesaplanabilmesine elverişlidir. Hesaplar muhasebe mantığı çerçevesinde niteliklerine göre sınıflandırılmış ve detaylandırılmıştır . Yeni muhasebe sistemi 9000 satırı bulan bir hesap planı üzerinde uygulanacak ve son derece detaylı bilgiler üretecektir (Karaarslan, 2005, 82).

5018 sayılı Kanununun 49 uncu maddesi gereğince “Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun Yapısı ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” hazırlanmış ve 13.5.2005 tarihli ve 25814 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe konulmuştur.

Gerek iki yıllık uygulama deneyimi ve gerekse uluslararası Devlet muhasebesi standartları dikkate alınarak **Kamuda muhasebe birliğini sağlamak üzere; Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdarelerini, Özel Bütçeli Kuruluşları, Düzenleyici ve Denetleyici Kurumları, Mahalli İdareleri, Sosyal Güvenlik Kurumlarını kapsayan** Uluslararası Para Fonu (IMF) Devlet Mali İstatistikleri El Kitabı (GFSM 2001) ile uyumlu; çerçeve hesap planını, muhasebe standartlarını ve raporlamaya ilişkin esasları (Duman, 2005) düzenleyen “Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği” ise 8 Haziran 2005 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe konulmuştur (Karaarslan, 2005, 3).

Ayrıca, 5018 sayılı Kanuna Ekli 1 nolu Tabloda Sayılan Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdarelerinin; *Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’ne uygun, uygulayacakları detaylı hesap planını içeren, hesapları tanımlayan ve işleyişlerini açıklayan, dönem sonu işlemlerini belirleyen, üretecekleri mali raporları gösteren, bütçe uygulamasını nakit esasında kaydeden, diğer tüm işlemleri tahakkuk esasında kaydeden* “Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği Taslağı” hazırlandı ve Mali Danışma Kuruluna sunuldu. Yine anılan Kanun hükümleri gereği hazırlanması gereken Yönetmeliklerin hazırlıkları hızla devam etmektedir (Duman, 2005).

3.1.2. Türkiye’de Kamu İç Denetimi

Ülkemizde iç denetimin oluşumu, mesleğine gönül vermiş bulunan bir avuç idealist meslek elemanının 19 Eylül 1995 tarihinde Türkiye İç Denetim Enstitüsü'nü kurmasıyla gerçekleştirilmiştir. Türkiye İç Denetim Enstitüsü ülkemizde uluslararası standartlarda mesleki gelişim ve paylaşım platformunu oluşturmak, meslekle ilgili değişimi ve geleceği yönetmek ve meslek elemanlarının ulusal ve uluslararası düzeyde mesleki örgütlenmesini sağlamayı hedeflemektedir. Bu bağlamda dünyada 1974 yılından beri yapılmakta olan "Uluslararası İç

Denetçi Sertifika" (CIA-Certified Internal Auditor) sınavı 2000 yılından itibaren Türkiye'de de yapılmaya başlanmış ve uluslararası sertifika sahibi iç denetçi sayımız 150'ye yaklaşmıştır (Seviğ, 29.08.2006 Dünya Gazetesi).

Türkiye'de kamu yönetim sistemine "İç Denetim" kavramı ilk olarak 10.12.2003 tarihinde kabul edilen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile girmiştir. Kamu mali yönetim yapısını yeniden düzenleyen bu Kanun, 22.12.2005 tarihinde kabul edilen 5436 sayılı Kanunla değiştirilmiştir. Kanun, kamu mali denetiminde kapsamlı düzenlemeler içermektedir. Kanunun iç denetime ilişkin hükümleri 01.01.2006 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

Çeşitli çevrelerce olumlu ve olumsuz yönleriyle eleştirilse de ve üzerinde daha pek çok tamamlamalar/değişiklikler yapılacak olsa da iç denetim kavramı kamu yönetim sistemine kavramsal boyutta ilk olarak 2003 tarihli 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile girmiş olsa da şu anlamda kamu yönetim sisteminde iç denetim varlığı mevcuttu; "Bir kamu veya siyasi otoritenin emri veya onayı ile denetim faaliyetinde bulunan denetim organlarını, adı ne olursa olsun, hangi makama bağlı olurla olsun iç denetim organı olduklarını, en azından uluslararası standartlara göre kabul etmek gerekir" (Keleş, 2006).

Bu çerçevede çalışmamızın bu bölümünde öncelikle, 5018 sayılı Kanunun iç denetime ilişkin hükümleri her ne kadar 01.01.2006 tarihi itibaren yürürlüğe girmiş olsa da bir geçiş aşaması yaşandığı göz önüne alınarak önce mevcut (eski) akabinde 5018 sayılı Kanunun (yeni) öngördüğü iç denetim ele alınacaktır.

3.1.2.1. Kamu İç Denetim Organları

Türkiye'de gerek denetim alanında, gerek denetim kuruluşlarının işlevleri konusunda, gerekse yüksek denetim kurumları arasında (Sayıştay-YDK) bir dağınıklık olduğu genel kabul gören bir olgudur. Aslında ülkemizdeki denetim sistemi ancak içinde olanlarca anlaşılabilen çok karmaşık ve kendi içinde tutarlılığı olmayan bir yapıdır.

Türkiye'de kamu sektörü denetim organlarını temel olarak; a) Anayasa Gereğince Faaliyet Gösteren Denetim Organları, b) Bakanlıklar Denetim Organları, c) Özerk Nitelikteki Kuruluşların Denetim Organları olarak sınıflandırma tercih edilmiştir.

Bu sınıflandırmada; Anayasa Gereğince Faaliyet Gösteren Denetim Organlarını

Devlet Denetleme Kurulu hariç tutularak Sayıştay ve Yüksek Denetim Kurulu'nu Yüksek Denetim Kurumu niteliğinde kamu sektörünün dış denetim birimleri olarak değerlendirilmiştir. Bakanlıklar Denetim Organları ile Özerk Nitelikteki Kuruluşların Denetim Organları, kamu sektörünün iç denetim birimleri olarak değerlendirilecektir:

1. Bakanlıklar Denetim Organları

a) Başbakanlık Teftiş Kurulu

3056 sayılı Kanununun 20 inci maddesine göre kurulmuş olan Başbakanlık Teftiş Kurulu'nun görevleri; "Teftiş Kurulu Başkanlığı Başbakanın veya yetkili kılması üzerine Müsteşarın emri ve onayı ile Başbakan adına aşağıdaki görevleri yapar.

a) Bütün kamu kurum ve kuruluşlarıyla, kamu iktisadi teşebbüslerinde teftişin etkin bir şekilde yürütülmesi hususunda genel prensipleri tespit etmek ve personelin verimli çalışmasını teşvik edici teftiş sistemini geliştirmek,

b) 1. (a) bendinde sayılan kuruluşlarla bunların iştirak ve ortaklıklarında kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarında, teftiş, denetim veya bu maksatla kurulmuş olan birimlerin görev, yetki ve sorumluluklarını haiz olarak her türlü inceleme, araştırma, soruşturma ve teftişi yapmak veya yaptırmak,

2. Vakıflarda, derneklerde, kooperatiflerde, her seviyedeki işçi ve işveren teşekküllerinde teftiş, denetim veya bu maksatla kurulmuş olan birimlerin görev, yetki sorumluluklarını haiz olarak gerektiğinde her türlü inceleme, araştırma, soruşturma ve teftişi yapmak veya yaptırmak,

3. Gerektiğinde, imtiyazlı şirketlerle, özel kuruluşları da mali yönden teftiş ve denetlemek,

c) Başbakanlık merkez teşkilatında araştırma, inceleme ve soruşturma ile bağlı ve ilgili kuruluşlarında her türlü inceleme, araştırma, teftiş ve soruşturma yapmak." şeklinde belirlenmiştir.

b) Maliye Bakanlığı Denetim Organları

Maliye Bakanlığında denetim organları 178 sayılı KHK ile kurulmuştur.

1- Teftiş Kurulu Başkanlığı: 178 sayılı KHK'nın 20 inci Maddesinde "Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı, Bakanın emri ve onayı üzerine, Bakan adına aşağıdaki görevleri yapar:

a) Genel, katma ve özel bütçeli dairelerle, fonlar, döner sermayeli kuruluşlar, kuruluş ve statüsü ne olursa olsun sermayesinin en az yarısı Devlete ait olan kuruluşlar ve bütün bu daire ve kuruluşların birlikte veya ayrı ayrı sermayelerinin en az yarısına iştiraki olan kuruluşları teftiş etmek,

b) İmtiyazlı şirketlerde sermayesinde (a) bendinde yer alan kuruluşların iştiraki bulunan kuruluşları, yetkili makamların isteği ve Maliye Bakanının izni ile teftiş etmek,

c) Dernekleri mali yönden teftiş etmek,

d) Çeşitli kanun, tüzük, yönetmelik ve kararların Maliye Bakanına ve Maliye Müfettişlerine tanıdığı teftiş ve inceleme yetkilerini kullanmak.”

2- Hesap Uzmanlar Kurulu: 4709 sayılı Kanunla kurulan Hukuk Uzmanları Kurulu, söz konusu Kanunda “Gelir kanunlarının emrettiği ödevliler hesaplarını incelemek ve Maliye Bakanı tarafından lüzum görülecek etütleri yapmak..., Kurulun görev ve yetki alanına giren konularda mevzuat ve uygulama ile ilgili etüd, araştırma ve diğer çalışmalarını yapmak ve tekliflerde bulunmak.”ile görevlendirilmiştir.

3- Kontrolörler: 178 sayılı KHK'nin 43 üncü maddesi (a) fıkrasında “...Bütçe ve Mali Kontrol, Muhasebat, Gelirler, Milli Emlak, Tasfiye İşleri Döner Sermaye İşletmeleri Genel Müdürlükleriyle Bakanlıkça uygun görülecek birimlerde kontrolör çalıştırılabilir. Kontrolörler, bağlı buldukları genel müdürlük teşkilatının her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak; teftiş, inceleme, ve soruşturma işleriyle kanunlar ve diğer mevzuatla verilen görevleri yaparlar.”denilmektedir.

4- Denetmenler: 178 sayılı KHK'nin 43 üncü maddesinin (c) fıkrasına göre Gelirler Genel Müdürlüğünce vergi incelemeleri ve taşra birimlerinde denetim yapmak üzere defterdarlıklar ve vergi dairesi başkanlıkları emrinde vergi denetmenleri çalıştırılması öngörülmüştür. Ayrıca aynı maddeye göre Muhasebat Genel Müdürlüğünde Muhasebe Denetmenleri, Milli Emlak Genel Müdürlüğünde Milli Emlak Denetmenleri çalıştırılabileceği öngörülmüştür.

213 sayılı VUK'nun 135 inci maddesinde incelemeye yetkililer “Vergi incelemesi, Hesap Uzmanları, Hesap Uzman Muavinleri, Vergi Denetmenleri, Vergi Denetmen Yardımcıları... tarafından yapılır. Maliye Müfettişleri, Maliye Müfettiş Muavinleri, Gelirler Kontrolörleri, Stajyer Gelirler Kontrolörleri... her türlü hal ve taktirde vergi inceleme yetkisini haizdir.” denilmektedir.

c) Bakanlıklar ve Müsteşarlıklar Denetim Organları

1- Teftiş kurulu başkanlıkları: Her bakanlığın veya müsteşarlığın teşkilatı ve görevleriyle ilgili olarak düzenlenen yasal mevzuatlarında, bakanlık teftiş kurulları; bakanın veya müsteşarın emri veya onayı üzerine bakan veya müsteşar adına , bakanlık veya müsteşarlık teşkilatı ile bakanlığa veya müsteşarlığa bağlı ve ilgili kuruluşların her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak teftiş, inceleme ve soruşturma işlerini yürütmekle görevlendirilmiştir.

2- Bakanlık ve müsteşarlık kontrolörleri: Bakanlıklardaki veya müsteşarlıklardaki, müsteşarlığa veya genel müdürlüklere bağlı olarak çalışan kontrolörler, bağlı oldukları müsteşarlığın veya genel müdürlüğün faaliyet alanı içerisinde kalan konularla sınırlı olmak üzere ilgili kurum ve kuruluşlarda müsteşar veya genel müdür adına denetimde bulunurlar. Ayrıca Hazine Müsteşarlığına bağlı olarak faaliyet gösteren sigortacılık alanında denetleme yapan Sigorta Denetleme Kurulu bulunmaktadır.

2. Özerk Nitelikteki Kuruluşların Denetim Organları

a) Özerk Kurullar Denetim Organları

1- Sermaye Piyasası Kurulu: 2499 Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK), 2499 sayılı Kanun kapsamına giren kuruluşlarda, 2499 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde denetleme, düzenleme, tedbirler alma, vb. görev ve yetkileri bulunmaktadır. Ancak SPK'nın asli görevi pür bir denetimden ziyade sermaye piyasasını düzenleme, kuralları koyma ve uygulama fonksiyonudur (Kenger, 2001).

2499 Sermaye Piyasası Kanunu ve diğer kanunların sermaye piyasası ile ilgili hükümlerinin uygulanmasının ve her türlü sermaye piyasası faaliyet ve işlemlerinin denetimi SPK uzman ve uzman yardımcıları tarafından yapılmaktadır (Hesap Uzmanları Derneği, 2004, 82).

2- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu: 4389 sayılı Bankalar Kanunu ile 1999 yılında kurulan Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK); tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerini korumak, mali piyasalarda güven ve istikrarı ve ekonomik kalkınmanın gereklerini de dikkate alarak kredi sisteminin etkin bir şekilde çalışmasını sağlamak üzere bankaların kuruluş, yönetim, çalışma, devir, birleşme, tasfiye ve

denetlenmelerine ilişkin Kanunda verilen yetkiler çerçevesinde, düzenlemeler yapmak, uygulamayı denetlemek ve sonuçlandırmakla görevlendirilmiştir. Ancak BDDK'nın asli görevi pür bir denetimden ziyade mali piyasaları düzenleme, kuralları koyma ve uygulama fonksiyonudur (Kenger, 2001).

BDDK, bankaların bağımsız dış denetimiyle ilgili olarak 31.01.2002 tarihinde bir yönetmelik yayınlamakla bağımsız denetim yapacak kuruluşların yetkilendirme esaslarında tespit etmiştir (Hesap Uzmanları Derneği, 2004, 82).

Son yıllarda kurulan Rekabet Kurumu, Telekomünikasyon Kurumu, Radyo Televizyon Üst Kurulu gibi kuruluşların denetim görevleri olsa da esas görevleri görevli oldukları alanlarda düzenleme, kuralları koyma ve uygulama olduğundan, burada bu kuruluşlar denetim organları kapsamında değerlendirilmemiştir.

b) Özerk Nitelikteki Kuruluşların Teftiş Kurulları

1- KİT teftiş kurulları: Bir kanunla ve bir kanunun verdiği yetkiye dayanarak kurulan, genellikle bir bakanlıkla ilişkileri ilgili kuruluş düzeyinde olan, tabii oldukları özel hukuk hükümleri dışında genel hukuk hükümlerine göre kurulan, genelde kamu sermayesinin hakim (% 50 den fazla) olduğu kuruluşların teftiş kurullarıdır. Genel müdürün emri veya onayı ile kuruluşun sınırları içinde kalmak şartıyla, kuruluşun her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak teftiş, inceleme ve soruşturma işlerini genel müdür adına yürütmekle görevlendirilmiştir.

2- Yerel yönetimler teftiş kurulları: Genelde belediyeler teftiş kurulları olarak faaliyet gösteren bu denetim organları, belediye başkanının emri veya onayı ile yerel yönetim sınırları içinde kalmak şartıyla, yerel yönetimlerin her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak teftiş, inceleme ve soruşturma işlerini belediye başkanı adına yürütmekle görevlendirilmiştir (Kenger, 2001).

İncelenen Türk iç denetim organlarının temel özellikleri şöyledir:

Aynı alanda denetim yapan aynı bakanlığa ait denetim birimleri mevcuttur; Örneğin, Maliye Bakanlığında; vergi incelemesinde, Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenlerinin vergi incelemesi; harcama evrakı üzerinde yapılan denetimlerde, Maliye Müfettişleri, Muhasebat Kontrolörleri ve Muhasebe Denetmenlerinin mali denetim yapma yetkileri bulunmaktadır. Yürürlükte bulunan yasalara göre bünyesinde birden fazla denetim birimini bulunduran tek Bakanlık Maliye Bakanlığı değildir.

Maliye Bakanlığı dışında bir çok bakanlıkta birden fazla teftiş ve denetim birimi bulunmakta, aynı alanda bu birimler vasıtasıyla mükerrer denetimler yapılabilmektedir.

Aynı alanda denetim yapan farklı bakanlıklara ait denetim birimleri mevcuttur; Örneğin, herhangi bir bakanlığa ait harcama evrakı üzerinde, Maliye Müfettişi ve Muhasebat Kontrolörü unvanlı Maliye Bakanlığına ait denetim elemanlarının yanısıra ilgili Bakanlığın Bakanlık Müfettişinin inceleme yapma yetkisi bulunmaktadır.

Görev, yetki, atanma usulleri, ünvanları ve özlük hakları itibariyle bir standart yoktur; Denetim elemanlarının görev, yetki ve atanma usulleri itibariyle bir standardı yoktur. Örneğin, bakanlık müfettişleri sadece kendi teşkilatları ile sınırlı bir alanda denetim yapma görev ve yetkisine sahip iken Maliye Müfettişlerinin tüm Devlet teşkilatı üzerinde denetim yapma görev ve yetkisi vardır. Bakanlık müfettişlerine yürüttükleri soruşturma sonucunda önemli yolsuzluğu tespit edilen memurlar hakkında resen görevden uzaklaştırma yetkisi tanınmaktadır. Yine bakanlık müfettişlerinin atanma usulleri üçlü kararname ile olmakta iken, diğer denetim birimlerinde görev yapan denetim elemanlarının atanması farklı usullere tabidir.

Mevcut kamu denetim yapısı içerisinde farklı denetim birimlerinde farklı unvanlarla denetim elemanları görev yapmaktadır. Kamu yönetiminde; denetim elemanları, Teftiş Kurulu Başkanlığı, Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı, Denetim Birimi Başkanlığı, Kontrolörler Kurulu Başkanlığı gibi farklı adlarla oluşturulmuş birimlerde, müfettiş, hesap uzmanı, kontrolör, murakıp, denetçi, denetmen gibi çok farklı unvanlarla görev yapmaktadırlar.

Denetim elemanlarının özlük haklarının belirlenmesinde de herhangi bir standart bulunmamaktadır. Aynı unvanla görev yapan denetim elemanları arasında dahi çok farklı düzeylerde özlük hakları ödenmektedir. Örneğin, Başbakanlık Müfettişi, Maliye Müfettişi, Mülkiye Müfettişi ve Bakanlık Müfettişlerinin görev unvanları aynı olmakla birlikte, her birine farklı özlük hakları ödenmektedir. Bunlara bağlı veya ilgili kuruluş müfettişleri ve taşra teşkilatı müfettişleri de dahil edildiğinde müfettiş unvanlı olmakla birlikte çok farklı özlük hakkı ödenen denetim elemanlarıyla karşılaşmak mümkündür (Keleş, 2006).

3.1.2.2. Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununa Göre İç Denetim

1. İç Kontrol ve İç Denetimin Tanımı

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nda iç kontrol; idarenin

amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünü olarak tanımlanmıştır.

İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmıştır.

Görev ve yetkileri çerçevesinde, mali yönetim ve iç kontrol süreçlerine ilişkin standartlar ve yöntemler Maliye Bakanlığınca, iç denetime ilişkin standartlar ve yöntemler ise İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenir, geliştirilir ve uyumlaştırılır. Bunlar ayrıca, sistemlerin koordinasyonunu sağlar ve kamu idarelerine rehberlik hizmeti verirler.

2. İç Denetçiler ve Görevleri

İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır. Kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabilir.

Bakanlıklarda müsteşar, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanı üst yöneticidir. Ancak, Milli Savunma Bakanlığında üst yönetici Bakan'dır. Üst yöneticiler, sorumluluğun gereklerini, harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirirler.

Yeni düzenleme gereği olarak, iç denetçiler, bakanlıklar ve bağlı idarelerde, üst yöneticilerin teklifi üzerine Bakan, diğer idarelerde üst yöneticiler tarafından sertifikalı adaylar arasından atanır ve aynı usûlle görevden alınır. İç denetçilerin kamu idareleri itibarıyla sayıları, çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nca hazırlanarak, Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulu'nca çıkarılacak yönetmelikle belirlenir (Keleş, 2006).

Kamu kurum ve kuruluşlarında istihdamı öngörülen iç denetçi sayısı toplamı 1382'dir (Seviğ, 29.08.2006 Dünya Gazetesi).

64 üncü maddede “iç denetçinin görevleri” başlığı altında iç denetçinin görev tanımı yapılmış ve iç denetçilerin çalışma usulleri hakkında bazı genel düzenlemeler yapılmıştır:

“Kamu idarelerinin yıllık iç denetim programı üst yöneticinin önerileri de dikkate alınarak iç denetçiler tarafından hazırlanır ve üst yönetici tarafından onaylanır.

İç denetçi, aşağıda belirtilen görevleri yerine getirir:

a) Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek.

b) Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak.

c) Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak.

d) İdarenin harcamalarının, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu izlemek ve değerlendirmek.

e) Mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak.

f) Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak.

g) Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek.

İç denetçi bu görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirir. İç denetçi görevinde bağımsızdır ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemez ve yaptırılamaz.

İç denetçiler, raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunar. Bu raporlar üst yönetici tarafından değerlendirilmek suretiyle gereği için ilgili birimler ile mali hizmetler birimine verilir. İç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemler, üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kurulu'na gönderilir.”

(<http://www.bumko.gov.tr/proje/proje4/dokuman/IcDenTurUyg.doc>, 2006).

3. İç Denetim Koordinasyon Kurulu ve Görevleri

Kanun, kurulacak İç Denetim Koordinasyon Kurulunun hangi kuruma bağlı olacağını, kimlerden oluşacağını, yürüteceği görevleri ve bunlar dışında Kurulla ilgili bazı benzeri konuları 66 ve 67 nci maddelerinde düzenlemiştir.

66 ncı maddede açıklandığı üzere, Maliye Bakanlığı'na bağlı İç Denetim

Koordinasyon Kurulu, yedi üyeden oluşur. Üyelerden biri Başbakanın, biri Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı'nın bağlı olduğu Bakanın, biri Hazine Müsteşarlığı'nın bağlı olduğu Bakanın, biri İçişleri Bakanının, başkanı dahil üçü Maliye Bakanının önerisi üzerine beş yıl süre ile Bakanlar Kurulu tarafından atanır. Üyeler, bu sürenin sonunda yeniden atanabilirler. İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nda görevlendirilenlerin asli görevleri devam eder.

Kurulun çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun önerisi üzerine Maliye Bakanlığı'nca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.

(<http://www.bumko.gov.tr/proje/proje4/dokuman/IcDenTurUyg.doc>, 2006).

Kanun bir bütün olarak yürürlüğe girdiğinde İç Denetim Koordinasyon Kurulu, merkezi yönetim daireleri kapsamındaki 135, sosyal güvenlik kurumları kapsamındaki 4, belediyeler kapsamındaki 3225 ve il özel idareleri kapsamındaki 81 olmak üzere toplam 3368 kamu idaresinden gelecek iç denetim raporlarını değerlendirerek sonuçlarını konsolide etmek suretiyle yıllık rapor halinde Maliye Bakanına sunacak ve kamuoyuna açıklayacaktır (Keleş, 2006).

67 nci maddede İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun görevleri belirtilmiştir. İç Denetim Koordinasyon Kurulu, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermek üzere aşağıdaki görevleri yürütür:

- a) İç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, denetim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmek.
- b) Uluslararası uygulamalar ve denetim standartlarıyla uyumlu risk değerlendirme yöntemlerini geliştirmek.
- c) Kamu idarelerinin denetim birimleri ile işbirliğini sağlamak.
- d) Yolsuzluk veya usulsüzlüklerin ortadan kaldırılması için gerekli önlemlerin alınması konusunda önerilerde bulunmak.
- e) Risk içeren alanlarda iç denetçilere program dışı özel denetim yaptırılması için kamu idarelerine önerilerde bulunmak.
- f) İç denetçilerin eğitim programlarını düzenlemek.
- g) İç denetçiler ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığı bulunması halinde anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmak.
- h) İdarelerin iç denetim raporlarını değerlendirerek sonuçlarını konsolide etmek suretiyle yıllık rapor halinde Maliye Bakanına sunmak ve kamuoyuna açıklamak.
- i) İşlem hacimleri dikkate alınmak suretiyle idareler ile ilçe ve belde belediyeleri için iç denetçi atanıp atanmayacağına karar vermek.
- j) İç denetçilerin atanmasına ilişkin diğer usulleri belirlemek.

k) İç denetçilerin uyacakları etik kuralları belirlemek.

l) Kalite güvence ve geliştirme programını düzenlemek ve iç denetim birimlerini bu kapsamda değerlendirmek (Keleş, 2006).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu, bu şekilde, “iç denetim”, “iç denetçinin görevleri”, “iç denetçinin nitelikleri ve atanması”, “iç denetim koordinasyon kurulu” ve “iç denetim koordinasyon kurulunun görevleri” madde başlıkları altında iç denetimi genel hatları ile açıklamıştır. (<http://www.bumko.gov.tr/proje/proje4/dokuman/IcDenTurUyg.doc>, 2006).

5018 sayılı Kanun gereği çıkarılacak tüzük ve yönetmeliklerin yayınlanmasında geç kalınmıştır. Bazı yönetmelikler 2005 yılının son günü yayınlanmış, merkez ve taşra idaresinde bu gecikme nedeniyle bazı sıkıntılar oluşmuştur. Sıkıntılar henüz tam olarak bitmiş gözükmemektedir. Kanunla getirilen yeni düzenlemelerin, uygulamada sıkıntılara sebep olmasını önlemek için gerekli tüm tüzük ve yönetmeliklerin bir an önce yayınlanması gerekmektedir (<http://www.bizim-mig.com.tr/arsiv/62/62-editor.asp>, 2006).

3.1.3. Türkiye’de Kamu Dış Denetimi

Türkiye’de parlamento adına denetim yapan iki denetim örgütü vardır. Sayıştay ve Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu. Anayasal sistemimize göre genel ve katma bütçeli idareler Sayıştay tarafından, sermayesinin yarısından fazlası doğrudan doğruya veya dolaylı olarak Devlete ait olan kamu kuruluşu ve ortaklıkları Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu tarafından denetlenmektedir.

Yukarıdaki tasnif kolaylık sağlaması bakımından yapılan bir tasniftir. Aslında ülkemizdeki denetim sistemi ancak içinde olanlarca anlaşılabilen çok karmaşık ve kendi içinde tutarlılığı olmayan bir yapıdır.

Parlamento adına denetim yapan bu iki denetim örgütünün dışında bağlı bulunduğu tüzel kişiliğe rapor sunan ve yaptıkları faaliyetler, iç denetimden çok dış denetimin tanımı kapsamına giren kurullar vardır. Bunlar; Devlet Denetleme Kurulu, Başbakanlık Teftiş Kurulu ve Maliye Teftiş Kurulu’dur.

Parlamento adına denetim yapmadıkları için bu kurulları dışarıda tutarsak, parlamento adına yapılan denetimin anlamsız bir şekilde parçalı olduğunu, ayrıca denetlenmeyen alanların

ve konuların bulunduğunu, hatta bazen bu iki denetim örgütünün dışında özel olarak oluşturulan denetim heyetleri eliyle dış denetim işlevinin yerine getirilmeye çalışıldığı görülmektedir.

Denetimleri özel olarak oluşturulan heyetler eliyle yapılan, ancak dış denetim olarak da, parlamento adına yapılan denetim olarak kabul edilemeyecek olan ülkemize özgü denetimler söz konusudur. Bunlar çoğunlukla özel olarak oluşturulan denetim organları tarafından denetlenmektedir; Tasfiye edilmeyen fonların bir bölümü (Tanıtma Fonu, Destekleme Fiyat İstikrar Fonu, Savunma Sanayi Destekleme Fonu, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu) Özerk Kurulların bazıları (Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme Denetleme Kurulu) bazı bankalar (Merkez Bankası, Exim-Bank) ve Türkiye Bilim ve Teknik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK), Türk Akreditasyon Kurumu, Türk Standartları Enstitüsü (TSE), Türkiye Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü (TODAİ), Milli Savunma Bakanlığı NATOPOL Tesisleri İşletme Başkanlığı, Türkiye Futbol Federasyonu gibi kuruluşlardır.

Parlamento adına dış denetimi yapılmayanlar; TBMM, Cumhurbaşkanlığı, Sayıştay, belediye şirketleri, siyasi partiler, vakıflar ve derneklerdir.

Dış denetim bağlamındaki dağınıklığın yanında, denetim örgütlerinin denetimi kapsamında olduğu varsayılan bazı konuların aslında denetlenmediği, bu konularda parlamento adına yapılmış denetimden söz etmenin mümkün olmadığını da belirtmek gerekir. Tanımlanırken bütçe içi fon olarak tanımlanan fonların, örneğin Fiyat İstikrar ve Destekleme Fonunun bütçe içinde olduğu için Sayıştay'ca denetlendiği izlenimi elde edilebilir, ancak bu izlenim doğru değildir (Gülen, 2003).

1938 yılından itibaren bütün kamu kurum ve kuruluşları üzerindeki parlamento adına denetim görev ve yetkisi genel olarak ifade edilirse, Türkiye'de Sayıştay ve Yüksek Denetleme Kurulu arasında paylaştırılmıştır. Türkiye'de söz konusu iki yüksek denetim kurumu tercihi 1961 Anayasasında olduğu gibi, 1982 Anayasasında da benimsenmiştir. Anayasal dayanaklarını; Sayıştay Anayasasının 160'ncü maddesinden, Yüksek Denetleme Kurulu ise Anayasasının 165'inci maddesinden almaktadır. 1938 yılından itibaren TBMM; kamu kurum ve kuruluşları üzerinde, Sayıştay aracılığıyla dolaylı denetim, Yüksek Denetleme Kurulu aracılığıyla ise doğrudan denetim modelini benimsemiştir (Kenger, 2001).

Çalışmada, konu bütünlüğü ve karşılaştırma imkanı sağlamak için dış denetim, Sayıştay ve Yüksek Denetleme Kurulu yönünden değerlendirilecektir.

3.1.3.1 Sayıştay

Sayıştay denetimi, yürütme bünyesinde yer alan iç ve dış denetim kurumlarınca gerçekleştirilen denetimlerden farklı özelliklere sahip olup, ülkemiz literatüründe daha çok dış denetim olarak nitelenmekle birlikte, bu denetimi karşılamak üzere "yüksek denetim" kavramının uluslararası literatürde yaygın bir kullanıma sahip olduğu gözlenmektedir (Köse, 2001, 5).

Sayıştay, hem Meclis-i Mebusan'dan, hem de hükümdar ve hükümetten bağımsız bir denetim ve yargı mercii olarak 1862 yılında Divan-ı Ali-i Muhasebat adıyla kurulmuştur (Köse, 2001, 23).

Kıta Avrupası ve özellikle Fransa modelinden esinlenilerek kurulan Türk Sayıştay'ı kurumsal şekilde organize edilmiş ve yargı yetkisi ile donatılmış sayıştay örneklerinden biridir. Sayıştayın "hesap mahkemesi" olarak vasıflandırılması bu kurumsal yapılanmaya ve yargı yetkisine işaret etmektedir (<http://www.sayistay.gov.tr>, 2006).

Başlangıçta Sayıştay, Maliye ve Muhakeme daireleri olmak üzere ikiye ayrılmış, yargı işlevi Sayıştay'ın model olarak aldığı Fransa, İtalya, Belçika Sayıştaylarında olduğu gibi sınırlı işlemlerin sonuca bağlanmasında uygulama alanı bulmakta, yasama organı adına denetim işlevi yargıdan bağımsız bir şekilde yürütülmekteydi. Ancak bugün için denetim etkinliklerini büyük ölçüde yargı işlevine yönlendirmiş, TBMM'ne rapor sunmaya yönelik işlevi uygulamaları arasında çok az yer tutmaktadır (Köse, 2001,11).

Yüksek denetleme kurumları; bazı ülkelerde parlamentoya bağlı, bazı ülkelerde yürütme ve yasama organları dışında bağımsız, bazı ülkelerde yürütmeye bağlı olarak görev yapmaktadırlar. Türk sayıştay'ı yürütme ve yasama organları dışında bağımsız olarak görev yapmakta olanlardandır.

Genelde yüksek denetleme kurumlarının tamamının denetsel faaliyetlerini yürütmede kurumsal bağımsızlıkları bulunmaktadır. Ancak, yüksek denetleme kurumlarının bireysel bağımsızlıkları ülkeden ülkeye değişiklikler gösterebilmektedir. Yüksek denetim kurumlarında başkan, üye ve denetim personeli gibi meslek mensuplarının atanmaları da ülkelere göre değişiklikler göstermektedir. Türkiye'de *Sayıştay üyeleri*; belirli kısmı denetim personeli arasından, belirli bir kısmı ise kamu kurum ve kuruluşlarında belirli görevlerde bulunmuş kişiler arasından seçilmekte ve/veya atanmaktadır. *Başkan ve üyelerin atanması*; yasama tarafından yapılmaktadır.

Yüksek denetim kurumlarında denetim personelinin sayısı, nitelikleri, mesleğe girişleri her ülkede verilen görevin gerekleri doğrultusunda değişiklik göstermektedir. Yüksek denetim kurumlarının bazıları çok değişik alanlarda konusunda uzman olan kişileri istihdam ederken, bazıları ise özellikle yargısal yetkilerle donatılmış olanlarının alan sınırlandırmasını tercih ettikleri görülmektedir. Türk Sayıştayında da meslek mensupları için alan sınırlaması (hukuk, iktisat, işletme, siyaset bilimi vb.) yapılmıştır ve Sayıştay'da mesleğe giriş sadece denetçi yardımcılığı yöntemiyle olabilmektedir (Kenger, 2001). Sayıştay'ın büyük çoğunluğu üniversite mezunu 1260 kişilik personeli (554'ü meslek, 756'sı yönetim mensubu) bulunmaktadır (Demirbaş, 2001, 201).

Bağımsızlık, sayıştayların olmazsa olmaz özelliklerinden biridir. Sayıştay bu açıdan çağdaşlarından hiç de geri kalmamıştır. Sayıştay bağımsızlığını ortaya koyan şu noktalar dikkat çekicidir:

a) Sayıştayın görev çerçevesi Anayasada düzenlenmiştir.

b) Denetimin planlanması, uygulanması ve sonuca bağlanması faaliyetleri mevzuat çerçevesinde, herhangi bir organın müdahalesi olmaksızın doğrudan Sayıştay'ca yürütülmektedir.

c) Sayıştay, ayrıntılı denetim usul ve esaslarını örgüt yasası çerçevesinde doğrudan kendisi belirlemektedir.

ç) Sayıştay bütçesi, yürütme organının müdahalesi olmaksızın doğrudan Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulmaktadır. Birinci Başkan Sayıştay bütçesinin ita amiridir.

d) Sayıştay Birinci Başkanı yedi yıllık bir süre için, Sayıştay üyeleri ise herhangi bir süre kaydı olmaksızın Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından seçilmekte; denetçiler de Sayıştay tarafından açılan yarışma sınavındaki başarı derecelerine göre işe alınmaktadırlar.

e) Sayıştay Birinci Başkan ve üyeleri azlolunamazlar ve kendileri istemedikçe 65 yaşından önce emekliye sevk edilemezler. Meslek mensuplarına yargıçlar için öngörülen teminat tanınmıştır (<http://www.sayistay.gov.tr>, 2006).

Sayıştay denetimi alanındaki kurum ve kuruluşlar; Genel Bütçeli Kuruluşlar, Katma Bütçeli Kuruluşlar, Genel ve Katma Bütçelere bağlı Döner Sermayeler, Belediyeler, İl Özel İdareleri ve Kanunlarla denetimi kendisine verilmiş bulunan; Özerk Kurul, (Rekabet Kurumu Başkanlığı, Telekomünikasyon Kurulu, Kamu İhale Kurulu) Özel Bütçeli Kuruluş (Dev. Tiyatroları Gn. Md., Dev. Opera ve Balesi Gn. Md., Türk Tarih K. Bşk., Türk Dil K. Bşk., Atatürk Dil ve T. Y.K. Bşk., Mal.Bk. Kefalet San., Vakıflar Kefalet San.) şeklinde örgütlenen kurumlar Sayıştay'ca denetlenmektedir (Gülen, 2003).

Sayıştay'ın görevleri yükümlülükleri ve yetkileri; Anayasanın 160'ıncı maddesi

doğrultusunda düzenlenen, başlangıcı 1967 tarihli 832 sayılı Sayıştay Kanuna göre; Sayıştay, genel ve katma bütçeli dairelerin Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini yargılama yoluyla kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir.

832 sayılı Kanuna göre Sayıştay'ın görev ve yükümlülükleri aşağıda belirtilmektedir;

a) Genel ve katma bütçeli dairelerin, Genel ve katma bütçeli daireler tarafından sermayesinin yarısı veya yarısından fazlasına katılmak suretiyle sabit veya döner sermayeli veya fon şeklinde kurulan kurum ve teşebbüslerin, kanunlarla Sayıştay denetimine tabi tutulan diğer kurumların bütün gelir, gider ve mallarıyla nakit, tahvil, senet gibi kıymetlerinin alımı verilmesini, saklanma ve kullanılmasını denetleyip, sorumluların⁽¹⁾ hesap ve işlemlerini yargılayarak kesin hükme bağlamak⁽²⁾,

b) Devlete ait ikraz, istikraz, ve taahhütlerle çeşitli kaynaklardan bağış ve yardım suretiyle elde edilen nakdi veya ayni kıymetleri, Hazine bonolarını, bütün kefalet, kredi ve Hazine avanslarını kaydedip denetlemek,

c) Genel ve katma bütçelere ilişkin genel uygunluk bildirimlerini, Anayasada belirtilen süre içerisinde Türkiye Büyük Millet Meclisine sunmak⁽³⁾,

⁽¹⁾ Sayıştay'a hesap vermekle yükümlü saymanlar şunlardır: Gelir Saymanları, Gider Saymanları, Mal Saymanları. Sayıştay'a verilen hesaplar denetçiler tarafından denetlenir. Denetçiler inceleme sırasında mevzuata uygun bulmadığı veya noksan gördüğü işler hakkında sorumluların yazılı savunmalarını alır ve düşüncesiyle birlikte düzenleyeceği raporda gösterir. Denetçi raporları yargılanmak üzere dairelere verir (Ülgüt, 2002,28).

⁽²⁾ Yargılama: Denetçiler tarafından Dairelere verilen hesap raporları dairelerde yargılanır. Yargılamadan önce Sayıştay Savcılığı görüşü alınır. Daha sonra bir üye kendisine verilen rapor üzerinde gerekli incelemeyi yapar. Üyelerin yazılı düşüncesi üzerine, sayman hesabı Sayıştay dairesinde yargılanır. Hesapların yargılanması sonunda; beraat, zimmet veya tazminat hükmü verilir.

Yargılama sonunda usulüne uygun olarak ilam düzenlenir. Sayıştay ilamlarının birer nüshası sorumlulara, birer nüshası sorumluların bağlı olduğu Bakanlık veya daireye, bir nüshası ilgili saymalığa gönderilmek üzere Maliye Bakanlığına ve bir nüshası da Sayıştay Savcılığına usulüne göre tebliğ edilir.

Sayıştay ilamları kesinleştikten sonra infaz edilir. İlamların yerine getirilmesini izlemekten, ilamların gönderildiği dairelerin en büyük amiri sorumludur.

İlamlarda gösterilen zimmetler vukuu tarihinden, tazminatlar ise hükmedildikleri tarihten itibaren faize tabi olarak İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre tahsil olunur. Ancak, bu suretle eklenecek faizin tutarı zimmet veya tazminine karar verilen miktarın % 10'unu geçemez (Ülgüt, 2002,30-31).

⁽³⁾ Sayıştay'ın TBMM'ne sunmak zorunda olduğu raporların başında genel uygunluk bildirimleri gelmektedir. Bakanlar Kurulunca TBMM'ne sunulan Kesin Hesap Kanun tasarılarının bir nüshası da Sayıştay'a gönderilmektedir. Anayasanın 164. maddesi hükmü uyarınca Sayıştay, bu tasarıların verilmesinden başlayarak en geç 75 gün içerisinde genel uygunluk bildirimini TBMM'ne sunar (Köse, 2001,24).

ç) Denetimine tabi kuruluşların hesap ve işlemlerinin incelenmesi sonucunda gerekli gördüğü hususlara dair Türkiye Büyük Millet Meclisine rapor vermek⁽¹⁾,

d) Denetimine tabi kurum ve kuruluşlarının kaynakları ne ölçüde verimli etkin ve tutumlu kullandıklarını inceleyip, bu inceleme sonuçlarını Sayıştay Birinci Başkanı tarafından bir değerlendirme raporuyla Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı'na sunmak⁽¹⁾,

e) 832 sayılı Sayıştay Kanununun Geçici 8 inci maddesine göre; Anayasamın 127 inci maddesi gereğince il özel idareleriyle belediyelerin mali işlemlerinin denetlenmesine dair kanun yürürlüğe girinceye kadar, 16 Haziran 1934 tarihli 2514 sayılı Divanı Muhasebat Kanununun il özel idareleri ve belediyelere ait hükümleri yürürlükte kalır, denilerek yerel yönetimler yüksek denetim kurumu kurulana kadar belediyelerin ve il özel idarelerinin denetimlerini yapmak (Kenger, 2001).

Bakanlıklarca ve Sayıştay denetimine tabi diğer kurumlarca hazırlanan mali konularda hazırlanan yönetmelikler hakkında önceden görüş bildirilmesi ve Maliye Bakanlığı'nca mevzuatın yorumu noktasından yapılan başvuruların karara bağlanması, üniversitelerin 2547 sayılı Kanununun 56/d maddesine göre yaptıkları başvurular hakkında mütalaa verilmesi Sayıştay'ın yürüttüğü istişari nitelikteki faaliyetlerdir.

Sayıştay denetimine tabi olan daire ve kurumlarca harcamaya ilişkin olarak yapılan sözleşmelerle her türlü bağtlar, uygulanmadan önce tescile tabi tutulmakta; genel ve katma bütçeli dairelerin kadro ve ödenek dağıtım işleri de önceden vize edilmektedir (<http://www.sayistay.gov.tr>, 2006).

⁽¹⁾ Sayıştay Kanunu ile Sayıştay'a başlıca şu alanlarda TBMM'ne rapor sunma görevi verilmiştir:

- Anlam, uygulama ve sonuçları bakımından Hazine menfaatlerini zarara uğraticı nitelikte görülen yasal düzenlemeler (m. 25),
- Gerektiğinde mali işler, hesap usulleri ve gelir tahakkuk sistemleri (m. 28),
- Bakanların sorumluluk yükledikleri konular (m. 32),
- İnceleme ve denetlemeler sırasında hesap ve işlemlerden mevzuata uygun görülmeyenlerden gerekli görülenler (m. 88),
- Devlet malları (m. 87),
- Genel ve Katma Bütçeli daireler dışında kalan idare ve kurumların sayman hesaplarının inceleme sonuçları (sabit veya döner sermayeli veya fon şeklinde kurulan kurum ve teşebbüslere ilişkin raporlarda bunların faaliyetlerinin kuruluş gayelerine uygun olup olmadığı belirtilir) (m. 87),
- Devlet borçları ve alacakları (m. 55),
- Devlet gelirleri (m. 28),
- Denetimine tabi kuruluşların hesap ve işlemlerinin incelenmesi sonucunda gerekli gördüğü diğer hususlar (m. 28),
- Denetimine tabi kurum ve kuruluşların kaynaklarına ilişkin verimlilik ve etkinlik değerlendirmesi (ek m. 10) (Köse, 2001,25).

Bu raporlar, Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonunda görüşülür ve Komisyon önerisi ile birlikte Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kuruluna sunulur (Ülgüt, 2002,29).

Sayıştay'ın yetkileri şöyle belirtilebilir: Sayıştay, yasalarla kendisine verilen görevlerin yerine getirilmesi sırasında bakanlık, kurul ve kurumlarla, idare amirlikleriyle, sayman ve diğer sorumlularla doğrudan yazışmaya; gerekli gördüğü belge, defter ve kayıtları göndereceği mensupları vasıtası ile görmeye veya dilediği yere getirtmeye ve sözlü bilgi almak üzere her derece ve sınıftan ilgili memurları çağırma, bakanlık, daire ve kurumlardan temsilci istemeye yetkili kılınmıştır. Ayrıca Sayıştay, denetimine giren işlemlerle ilgili her türlü bilgi ve belgeyi, Devlet, özel idare, belediye ve sair bütün resmi kurum ve kurullarla diğer gerçek ve tüzel kişilerden (Bankalar dahil) isteyebilir.

Bunlara ilaveten Sayıştay'a, denetimine giren daire ve kurumların işlemleriyle ilgili kayıtları, eşya ve malları, işleri ve hizmetleri görevlendireceği mensupları veya bilirkişiler vasıtasıyla "yerinde" ve "işlem ve olayın her safhasında" inceleme yetkisi de verilmiştir (<http://www.sayistay.gov.tr>, 2006).

Sayıştay ile ilgili yeni düzenlemeler; 29 Mayıs 1862 yılında kurulan Sayıştay'ın tarihsel birikimleri ve mevcut sistemini güçlü bir dayanak olarak algılayıp, kimi yıpranmışlık ve hantallıklarının üzerine cesaretle giderek, çağdaş dünyanın kabul ettiği uluslararası standartlarda denetim yapması ve bu denetimlerin en yüksek etkiyi doğurmasını sağlayacak mekanizmaları bir an önce kurması gerekmektedir. Bu da ciddi bir yapı ve anlayış değişikliğini gerektirmektedir (Polat, 2006, 49).

Bu çerçevede, Kamu Mali Yönetim Anlayışındaki Değişikliklerin Getirdiği Zorunluluklar, Avrupa Birliği Müktesebatına Uyum ve Ulusal Program, Acil Eylem Planı ve Yeni Yasal Düzenlemeler (özellikle Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı) Sayıştay Kanunu değişikliğini gerektiren sebeplerdir.

Sayıştay Kanunu Tasarısı Taslağında Öngörülen Temel Düzenlemeler madde karşılıkları ile birlikte aşağıdaki gibidir;

- Denetimin amaç ve kapsamının değişmesi (Md.1),
- AB normları ve uluslararası genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun bir denetim yaklaşımı öngörülmesi (Md.2,34,35,36),
- Sayıştay'ın denetim alanının tüm kamu idarelerini kapsayacak biçimde genişletilmesi (Md.4),
- Yeni bir hesap verme sorumluluğu anlayışının benimsenmesi (Md.7),
- Sayıştay'ın görev ve yetkilerinin yeniden tanımlanması (Md.5,6),
- Sayıştay'ın teşkilat yapısının yetki ve görevlerine uygun olarak yeniden oluşturulması (Md.11,22,28,31),

- Denetim sonuçlarının kamuoyuna duyurulması (Md.43),
- Denetimin dış denetçilere yaptırılabilmesi ve uzman görevlendirilmesi (Md.45,46,47).

Belirtilen temel düzenlemeler de yer alan denetim alanının genişlemesiyle Sayıştay'ın denetim alanı aşağıda belirtilenleri kapsamaktadır;

- Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısında Belirtilen İdareler,
- Özel Kanunlarla Kurulmuş Bulunan Kamu İdareleri,
- Kamu İdarelerine Bağlı veya Bu İdarelerin Kurdukları veya Ortak Oldukları Her Çeşit İdare, Kuruluş, Müessese, Birlik, İşletme ve Şirketler,
- Kamu İdareleri Tarafından Yapılan Tüm Kaynak Aktarımları ve Kullanımları,
- Kamu İdare ve Kurumlarının Yurtiçi ve Yurtdışından Sağladığı Kaynakların ve Fonların Kullanımı,
- Kamu Hesapları, Fonları, Kaynakları ve Faaliyetleri,
- Anlaşma veya Sözleşme İle Denetlenmesi Öngörülen Uluslararası Kuruluş ve Örgütlerin Hesap ve İşlemleri (Barun, 2006).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'yla, Sayıştay'ın denetim alanı genişlemiş, denetim işlevi sadece saymanlık hesabının denetimi olmaktan çıkıp kamu idarelerinin faaliyet, işlem, karar ve kaynaklarının denetimine dönüşmüş ve denetim görevinin genel kabul görmüş uluslararası standartlar dikkate alınarak yerine getirilmesi esası benimsenmiştir (Polat, 2006, 40).

Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı'yla, Sayıştay denetim alanına 5018 sayılı Kanundaki idarelere ek olarak KİT'lerin ve mahalli idarelere bağlı kuruluşların alınması, bölge düzeyinde Sayıştay birimleri kurulması, denetimlerin Sayıştay adına dış denetçilere yaptırılabilmesi, özel ihtisas daireleri oluşturulabilmesi, YDK'nın Sayıştay'a devredilmesi ile ilgili düzenlemeler bulunmaktadır.

Sayıştay Kanunu Tasarı ile; INTOSAI ile IFAC'ında benimsediği denetim türleri olan; düzenlilik denetimi (uygunluk denetimi ve finansal denetimi kapsar) ve performans denetimi benimsenmektedir (Barun, 2006).

3.1.3.2. Yüksek Denetleme Kurulu

1930'lu yılların başından itibaren Türkiye ekonomisinde yapısal dönüşümler

doğrultusunda kamunun ekonomik alandaki ağırlığı giderek artmaya başlamış ve Devlet kamu sermayeli kuruluşlar (KİT'ler) oluşturmaya başlamıştır. Kamu sermayeli kuruluşların nitel ve nicel olarak ağırlıklarının artması bunların parlamento adına denetimlerinin nasıl yapılacağını gündeme getirmiştir. 1938 yılında Devletin gelir ve giderleri ile mallarını parlamento adına denetlemekle görevli yüksek denetim kurumu olarak Sayıştay (Divan-ı Muhasebat) varken, kamu sermayeli kuruluşların parlamento adına denetiminde tercih Sayıştay'dan yana kullanılmamış, Atatürk'ün direktifi ile kamu sermayeli kuruluşların parlamento adına denetimini yapmak üzere kamu iktisadi teşebbüslerinin çalışma usul ve esasları ile denetimlerini düzenleyen 17.6.1938 tarih ve 3460 sayılı Kanunla 1938 yılında Türkiye'nin ikinci yüksek denetim kurumu olarak Umumi Murakabe Heyeti adıyla Başbakanlığa bağlı olarak kurulmuş ve 1960 yılında Yüksek Denetleme Kurulu (YDK) adını almıştır.

Yürürlükteki 1982 Anayasasının 165 inci maddesinde de sermayesinin yarısından fazlası doğrudan doğruya veya dolaylı olarak Devlete ait olan kamu kuruluş ve ortaklıklarının Türkiye Büyük Millet Meclisi'nce denetlenme esaslarının kanunla düzenleneceği kuralı getirilmiştir. Anayasanın 165 inci maddesinin gerekçesinde de belirtildiği üzere, TBMM'nin bu denetimini YDK aracılığı ile yapması öngörülmüştür.

Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Hakkındaki 24.06.1983 tarih ve 72 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK), 17.6.1938 tarih ve 3460 sayılı Kanundan sonra yürürlüğe konulmuş, YDK'nın kuruluşu ile görev ve yetkilerine ilişkin kurallar içeren bir düzenlemedir. Anayasa mahkemesinin 1988/3 sayılı Kararı ile de teyit edildiği üzere, Anayasasının 165 inci maddesinde öngörülen TBMM denetiminin, YDK raporları esas alınarak yapılması zorunluluğu, YDK'yı ismi anayasanın ilgili maddesinde ifade edilmeyen, fakat madde gerekçesinde belirtilen bir Anayasal kuruluş konumuna getirmektedir.

72 sayılı KHK'ya göre YDK Başbakanlığa bağlı, tüzel kişiliğe sahip yüksek bir denetleme organıdır. YDK; Üyeler Kurulu (1 Başkan, 18 Üyeden oluşur), denetim ve inceleme grupları ile idari birimlerden oluşmaktadır.

Denetim ve inceleme grupları ekonomik sektörler dikkate alınarak; 1 üyenin başkanlığında yeteri kadar başdenetçi, denetçi ve denetçi yardımcılardan oluşur. Meslek mensuplarının yeteri kadarı, yüksek mühendislik eğitimi almış, konusunda tecrübe sahibi teknik başdenetçi ve denetçilerden oluşmaktadır.

YDK'nın karar organını oluşturan Başkan ve Üyeler Bakanlar Kurulu kararı ile atanmakta olup, kararlarında tamamen bağımsızdırlar. Üyelerin atanma şartları Kanunla

belirlenmiş objektif kurallara bağlanmıştır. Üyelerin yarısı Kanunda belirtilen şartları taşıyanlar arasından Bakanlar Kurulunca, diğer yarısı ise Üyeler Kurulunca başdenetçiler içinden belirlenecek, atamaya esas sayının iki katı aday arasından yine Bakanlar Kurulu (batılı ülkelerde de örnekleri olduğu gibi) tarafından atanmaktadır. Mesleğe giriş esas olarak denetçi yardımcılığı sistemi ile olmakla beraber, Kanunda belirtilen şartları taşıyanlar kırk beş yaşını aşmamış olmaları koşuluyla denetçi olabilmektedir. Başdenetçi ve denetçiler Üyeler Kurulunun kararını takiben, Başbakan veya ilgili devlet bakanının onayı ile atanmaktadır. YDK meslek mensupları mevzuat gereğince (Başkan, Üye, Başdenetçi, Denetçi) mesleki teminata sahiptirler. Meslek mensupları kendi istekleri dışında veya denetim hizmetlerinin gerekleriyle bağdaşmayan sağlık, ahlaki veya mesleki yetersizlikleri tespit edilmedikçe görevden alınmaz, başka görevlere atanamazlar.

YDK tarafından düzenlenen yıllık denetim raporları tam bir takım çalışması ile ortaya çıkar. Denetime tabi bir kuruluşun yıllık denetim raporunu düzenleyen denetim ekibinde en az 2 idari, 1 teknik denetim görevlisinin olması esastır. Denetim ekibi uzun süren incelemeler ve denetlemeler sonucunda kendi arasında tüm konuları etraflıca tartışarak, görüş alışverişinde bulunarak kuruluşun yıllık denetim raporunu hazırlar. Denetim ekibi tarafından düzenlenen kuruluşun yıllık denetim raporu, ilgili grup başkanı üyenin ve denetim ekibinin de hazır olduğu Üyeler Kurulunda görüşülür, incelenir ve son şekli verilir. Artık söz konusu yıllık denetim raporu YDK tüzel kişiliğine aittir.

YDK; kurumsal, bireysel ve mali bağımsızlık bakımından niteliği uluslararası genel kabul görmüş denetim standartları ile uyum göstermektedir. YDK denetim programlarının hazırlanması, denetim konuları, denetlenecek kuruluşların belirlenmesi, denetimin yapılması ve raporlanması, denetim raporlarının işleme konulması konularında hiç bir makamdan önceden ve/veya sonradan izin ya da onay almamaktadır. YDK'nın yaptığı denetim sürecine idari ya da siyasi bakımdan hiçbir irade müdahale edememektedir. YDK kurumsal açıdan (batılı ülkelerde de örnekleri olduğu gibi) Başbakanlığa bağlı olmakla beraber, bağımlı bir kuruluş değildir. YDK'nın Başbakanlığa bağlılığı, sadece, Türk idari yapısının bir gereği olarak, hiyerarşik düzendeki yerinin belli edilmesi amacıyla yöneliktir.

Hazırlanan denetim raporları, denetim ekiplerinin de hazır bulunduğu, üyeler kurulu toplantılarında bütün ayrıntıları ile görüşülür, tartışılır ve nihai karara bağlanır. Nihai raporlar hiçbir makamın onayı ya da izni olmaksızın; denetlenen kuruluşa, kuruluşun ilgili veya bağlı olduğu bakanlığa, Devlet Planlama Teşkilatı (DPT), Hazine Müsteşarlığı ve TBMM'ye gönderilmektedir.

YDK raporlarının, bu suretle kabul edilerek, herhangi bir makam ya da iradenin onayına sunulmaksızın, TBMM KİT Komisyonuna tasvip çalışmalarının gerçekleştirilmesine esas denetim raporları olarak gönderilmesi keyfiyeti, idari bağımlılık/bağımsızlık tartışmalarının gereksizliğine ilişkin önemli bir olgudur (Kenger, 2001).

YDK denetimi alanındaki kurum ve kuruluşlar; KİT'ler, Sosyal Güvenlik Kurumları ve Kanunlarla denetimi kendisine verilen Fon (Özelleştirme Fonu, Sos Yar. ve Day. Teş. Fonu), Özerk Kurul (Enerji Piyasası Kurumu, Şeker Kurumu, Tütün Kurumu), Özel Bütçeli Kurul (Toplu Konut. İd. Bşk., Türkiye İş Kurumu, Milli Prodüktivite Merkezi, TRT, Atom Enerjisi K., Yük. Öğr. Kr. Y. K., İhr. Gel. Etüd Merk., Patent Enst., Milli Piyango İd. Gn. Md., GAP Böl. Kal. İd. Bşk.) şeklinde örgütlenen kurumlarla TBMM KİT Komisyonu Kararı ile denetimi Yüksek Denetleme Kuruluna verilen (Maden Tetkik Arama Enstitüsü (MTA), Elektrik İşleri Etüt İdaresi (EİEİ), İller Bankası gibi) kurumlar (Gülen, 2003) ile 4046 sayılı Özelleştirme Kanununun 11 inci maddesine göre özelleştirme kapsamına alınan kuruluşlar Yüksek Denetleme Kurulu'nca denetlenmektedir (Kenger, 2001).

YDK'nın görevleri yükümlülükleri ve yetkileri; 72 sayılı KHK kapsamına giren kuruluş ve kurumları iktisadi, mali, idari, hukuki ve teknik yönden sürekli olarak gözetim ve denetim altında bulundurmak. Başbakanın görevlendirmesi üzerine incelemelerde bulunmak YDK'nın görevleridir.

Kurul Başkanı ve üyeleri ile başdenetçiler, denetçiler ve denetçi yardımcıları, denetim ve inceleme görevlisi sıfat ve yetkisine haizdirler.

Denetim ve inceleme görevlileri, denetime tabi kuruluşların her türlü gizli ve açık evrak, belge, defter ve kayıtlarını incelemeye, bunların onaylı örneklerini almaya, görevlilerden ve ilgililerden sözlü veya yazılı açıklamalarda bulunmalarını istemeye ve işyerlerinde incelemeler yapmaya yetkilidirler. Denetim ve inceleme görevlileri, denetimin ve incelemenin gerektirdiği bilgi ve belgeleri ilgili kuruluşlardan istemeye yetkilidirler.

YDK'nın denetleme konuları 72 sayılı KHK'nın 22. maddesinde aşağıdaki şekilde sayılmıştır:

- Denetlenen kuruluşların kanun ve statülerinde belirlenen amaç ve esaslara, uzun vadeli kalkınma planı ile programlara uyulup uyulmadığı,
- İşletme bütçelerinin gereklere, işlemlerin bütçelere, maliyet, bilanço ve sonuç hesaplarının dönem faaliyetlerine uygunluğu,
- Çağdaş işletmecilik esaslarına uyulup uyulmadığı,

- İşlemlerin hukuka uygunluğu,
- İşletmelerin zarara uğratılıp uğratılmadığı,

YDK'nın denetim görevine, yukarıdaki konular dikkate alındığında uygunluk denetimi yanında esas olarak finansal denetim ve performans denetimi yapılması girmektedir (Kepekçi, 1996, 6).

Dünyada ilk performans denetimini uygulayan yüksek denetim kurumlarının başında YDK gelmektedir (Kenger, 2001).

3.1.4. Kamu Muhasebe Standartları

24 Temmuz 2003 tarihli, “AB Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı” “Ekonomik Kriterler” başlıklı III. Bölümünün “İdari Reform” başlığı altındaki Bütçe Kapsamının Genişletilmesi ve Mali Saydamlık bölümünde aynen; “... 2002 yılında tahakkuk bazlı muhasebe ve kamuda muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik pilot uygulamalar gerçekleştirilmiş ve olumlu sonuçlar alınmıştır. 2003 yılı içinde, Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ile buna uygun olarak hazırlanan Genel ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliğinin yayımlanarak gerekli yasal zeminin oluşturulması; yeni muhasebe sisteminin 2004 yılında Konsolide Bütçe kapsamındaki kurum ve kuruluşlarda, 2005 yılında ise Genel Devlet kapsamındaki diğer kamu kurum ve kuruluşlarında uygulamaya konulması programlanmıştır. Maddi duran varlıkların sayımı, muhasebeleştirilmesi, amortisman hesaplama ve yeniden değerlendirme yöntemlerinin belirlenmesine ilişkin esas ve usullerin ise 2006 yılı sonuna kadar tamamlanarak genel yönetim kapsamına dahil bütün kamu idarelerinde ortak muhasebe ve raporlama standartları ile çerçeve hesap planının uygulanması ve böylece sonuçların kolayca konsolide edilerek uluslararası standartlara uygun devlet mali istatistiklerinin üretilmesi, raporlanması, saydamlık ve hesap verebilirlik anlayışı çerçevesinde ilgililerin bilgisine sunulması planlanmaktadır...” denilmektedir

(<http://www.abgs.gov.tr/index.php?p=196&l=1>, 2007).

AB Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı'nda devlet muhasebe standartlarının oluşturulmasının programı belirtilmiştir. Bu doğrultuda aşağıdaki gelişmeler yaşanmıştır;

Devlet Muhasebesi standartları, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu

idarelerinde uygulanacaktır. Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri; 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli (I) sayılı cetvelde sayılan genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerini, (II) sayılı cetvelde sayılan özel bütçe kapsamındaki idareleri ve (III) sayılı cetvelde sayılan düzenleyici ve denetleyici kurumları. Sosyal güvenlik kurumları; 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli (IV) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerini. Mahallî idare; yetkileri belirli bir coğrafi alan ve hizmetlerle sınırlı olarak kamusal faaliyet gösteren belediye, il özel idaresi ve bunlara bağlı birlik ve idareyi, ifade etmektedir (Karaarslan, 2005, 46).

Kanunun 49, 50 ve 51'inci maddeleri ile genel yönetim kapsamına dahil bütün kamu idarelerinde ortak muhasebe ve raporlama standartları ile çerçeve hesap planını oluşturma görevi Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü'ne verilmektedir. Sekreteryaya hizmetlerini Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün yürüteceği *Devlet Muhasebe Standartları Kurulu* hazırlanan muhasebe ve raporlama standartlarını onaylayacak ve bu standartlar Bakanlar Kurulu Kararı olarak yayımlanacaktır (Karaarslan, 2005, 78).

Kanunun 49'uncu maddesinde genel yönetim kapsamındaki idarelerde uygulanacak muhasebe ve raporlama standartları, çerçeve hesap planı ile düzenlenecek raporların şekil, süre ve türlerinin uluslararası standartlara uygun olarak ilgili idarelerin görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı bünyesinde Sayıştay Başkanlığı, Maliye Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilâtı Müsteşarlığı, Hazine Müsteşarlığı ve diğer ilgili kuruluş temsilcilerinin katılımıyla oluşturulacak bir kurul tarafından belirleneceği ve Maliye Bakanlığının önerisi üzerine Bakanlar Kurulu kararıyla yürürlüğe konulacağı hüküm altına alınmıştır. Fıkıradaki geçen Kurulun yapısı, çalışma usul ve esasları ile diğer hususların Maliye Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenleneceği hüküm altına alınmaktadır. Kanun ile getirilen bu düzenleme dünyadaki gelişmelere paralellik arz etmektedir. Ancak kurulun kabul ettiği bir devlet muhasebe standardının Bakanlar Kurulu Kararı olarak yayımlanmasına gerek yoktur. Kurul kabul ettiği devlet muhasebe standardını ya kendisi doğrudan yayımlama yetkisine sahip olmalı ya da Maliye Bakanlığına yayımlamak üzere vermelidir (Karaarslan, 2005, 70-71).

5018 sayılı Kanunun 49 uncu maddesi gereğince “Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun Yapısı ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” hazırlanmış ve 13.5.2005 tarihli ve 25814 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe konulmuştur (Duman, 2005).

3.1.5. Kamu Denetim Standartları

Dış denetime ilişkin denetim ve raporlama standartları Yüksek Denetleme Kurulu ve Sayıştay yönüyle ele alınacaktır.

Yüksek Denetleme Kurulunun denetim standartları; genel standartlar, çalışma standartları ve raporlama standartları olmak üzere üç ana başlıkta toplanmıştır. Bu standartlar, YDK denetim ve inceleme raporları yönetmeliği uyarınca yürürlüğe konulan ve altmış dört yılı aşkın birikimle hazırlanmış olan Denetleme Kılavuzunda aynen yer almış olup, özenle uygulanmaktadır. Yüksek Denetleme Kurulunun sahip olduğu Denetleme Kılavuzu; finansal denetimi (auditing, muhasebe denetimi), (diğer denetim konuları da dahil olmak üzere), kuruluş tarihi olan 1938 yılından bu yıla kadar sürekli olarak geliştirilmekte, zengin bir birikimin ürünü olarak çağdaş ve bilimsel bir içerik ile normlar taşıyan ve *finansal denetim konusunda Türkiye’de tek kamu denetim kılavuzu* olma özelliğini sürdürmektedir (Kenger, 2001).

Başbakanlık YDK’nın üç ana başlıkta toplanan denetim standartları, bu kurul tarafından yayınlanan Denetleme Kılavuzunda başlıklar itibariyle aşağıdaki gibidir: (Hesap Uzmanları Derneği, 2004, 119-120)

1- Genel standartlar

- Denetim görevlilerinin bağımsızlığı ve tarafsızlığı,
- Denetimin objektifliği,
- Denetimde mesleki özen ve titizlik,
- Davranış,
- Denetimde mesleki yeterlilik.

2- Çalışma standartları

- Stratejik planlama,
- Denetimin planlanması,
- Refakatteki meslek mensuplarının gözetimi,
- İç kontrol sisteminin gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi,
- Denetimde yararlanılacak başlıca kaynaklar.

3- Raporlama standartları

- Denetimde bakış açısı,
- Raporların kapsamı,
- Raporların açıklığı,
- Rapor konuları arasında uyum,
- Raporların zaman içinde tutarlılığı,
- Rapor hacmi,

- Raporların dili ve üslubu,
- Raporlarda kalıplaşmadan kaçınma,
- Raporların temel düzeni ve işaretlemeler.

Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne (AB) üyelik sürecinde, mevcut durumunu, hedeflerini ve takvimini belirleyen "Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Ulusal Program"ın "Mali Kontrol" başlıklı 28. Bölümünde belirtilen önceliklerden birisi de, "Dış denetimin alanının uluslararası standartlara uygun bir şekilde geliştirilmesi"dir (Polat, 2006, 35).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Sayıştay'ın denetim alanı genişlemiş, denetim işlevi sadece saymanlık hesabının denetimi olmaktan çıkıp kamu idarelerinin faaliyet, işlem, karar ve kaynaklarının denetimine dönüşmüş ve denetim görevinin genel kabul görmüş uluslararası standartlar dikkate alınarak yerine getirilmesi esası benimsenmiştir (Polat, 2006, 40).

Bu doğrultuda, Sayıştay'ın Anayasa ve yasalar gereğince dış denetim alanında üstlenmiş olduğu rolü, Ulusal Program çerçevesinde uluslararası standartlar ve AB ile uyumlu hale getirebilmek amacıyla "Sayıştay'ın Denetim Kapasitesinin Güçlendirilmesi" başlıklı Eşleştirme Projesi hazırlanmıştır (Polat, 2006, 35).

Çalışmaları 30.03.2005 tarihinde başlayan ve 16.06.2005 tarihinde açılış töreni yapılan projenin 20 ay sürmesi öngörülmektedir. Yürütülen eşleştirme projesi ile, Sayıştay'ın yasal yapısı başta olmak üzere, yönetim ve organizasyon yapısının, denetim kapasitesinin, bilişim sistemlerinin uluslararası standartlar ve AB uygulamaları bağlamında geliştirilmesi hedeflenmektedir. Bu çerçevede, alınacak eğitimlerden sonra, *denetim rehberlerinin* hazırlanması çalışmalarına devam edilmektedir (Polat, 2006, 49).

Acil eylem planında Yüksek Denetim Kurumlarının tek çatı altında birleştirilmesinin öngörülmesi ve Kamu Yönetimi Temel Kanun Tasarısında da Yüksek Denetim Kurulunun Sayıştay ile birleştirilmesi yer aldığından Sayıştay üzerine yapılan çalışmalarının önemi bir kat daha artmaktadır.

İç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, denetim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmek görevi 5018 sayılı Kanunun uyarınca kurulan, Maliye Bakanlığına bağlı İç Denetim Koordinasyon Kuruluna verilmiştir. Kurulun çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulunun önerisi üzerine Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenecektir (Keleş, 2006).

Hem iç ve hem de dış denetim bakımından denetim standartlarının yürürlüğe konulması yaşamsaldır. Denetim standartlarının nasıl uygulanabileceğini açıklayan el kitaplarının ve rehberlerin hazırlanması mutlaka standartlarla birlikte ele alınıp sonuçlandırılmalıdır.

Avrupa Birliğine aday ülkelerin denetim standartları ve denetim el kitapları/rehberleri bağlamında yaptıkları çalışmalar ve ürettikleri dokümanlar bilgi ve deneyim paylaşımı bakımından son derece elverişli bir zemin oluşturmaktadır. Bu birikimlerden mutlaka yararlanılmalıdır (Yörüker, 2003, 10).

3.2. Türkiye’de Bağımsız Denetim

Türkiye’deki bağımsız denetim, bağımsız muhasebe ve denetimi ile bunların standartları yönüyle incelenecektir.

3.2.1. Bağımsız Muhasebedeki Gelişmeler ve Standartları

Türkiye’de muhasebe standartlarının gelişimi devlet öncülüğünde gerçekleşmiş, ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalar ile bu ülke uygulamalarının etkileri görülmüştür. Muhasebe uygulamalarında önce Fransız mevzuatı ve yayınlarının daha sonra da Alman mevzuatı ve yayınlarının etkisi olmuş, 1950 yılından sonra Amerika Birleşik Devletleri (ABD) ile olan ilişkilerin ekonomik ve kültürel alanda gelişmesiyle Amerikan sisteminin etkisinde kalınmış ve 1987 sonrası Avrupa Birliği’ne (AB) tam üyelik başvurusunda bulunulması ile AB düzenlemelerinin ve son zamanlarda da Uluslararası Muhasebe Standartlarının etkisinde kalınmıştır (Başpınar, 2005, 46).

Muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik olarak Dünya’daki gelişmiş bir çok ülkede olduğu gibi ülkemizde de çeşitli çalışmalar yapılmıştır. (Başpınar, 2005, 42). Türkiye’de muhasebe uygulamalarını genelde Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu’ndaki hükümlerin yönlendirdiğini, ancak bu konulardaki hükümlerin ihtiyaca cevap vermediği durumlarda yasal statüye sahip olan bazı kuruluşların kendi yetki alanlarına giren işletmeler için, yönlendirici çalışmalar yaptığı görülmektedir. Muhasebe standartları ile ilgili çalışma yapan bu kuruluşlardan en önemlileri (Başpınar, 2005, 47):

- 1- İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu,
- 2- Türkiye Bankalar Birliği,

- 3- Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi,
- 4- Sigorta Murakabe Kurulu,
- 5- Sermaye Piyasası Kurulu,
- 6- Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğü'nde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu,
- 7- Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK),
- 8- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK),
- 9- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)'dur.

Ancak Türkiye'de yapılan çalışmalar neticesinde çoklu bir muhasebe standardı sistemi ortaya çıkmış ve bir işletme bazen birden fazla muhasebe sistemine tabi olur hale gelmiştir. Örneğin; Türkiye piyasalarında faaliyet gösteren bir banka vergi mükellefi olarak vergi dairesine vereceği bir bilanço için "1 nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği uyarınca belirlenen İlkeler ve Tekdüzen Hesap Planını", bir aracı kurum olarak Sermaye Piyasası Kurulu'na (SPK) vereceği bilanço için "SPK Muhasebe Standartlarını", bir banka olarak Bankalar Düzenleme ve Denetleme Kurulu'na (BDDK) vereceği bilanço için "BDDK Muhasebe Standartlarını" ve nihayet alacağı olası bir uluslararası kredi için ilgili kredi kuruluşuna vereceği bilanço için "Uluslararası Muhasebe Standartlarını" esas alarak mali tablolarını düzenlemek zorunda kalmaktadır (Başpınar, 2005, 42).

Yukarıda belirtilen kuruluşlardan bazılarının yaptıkları çalışmalar ülke muhasebe sistemi yönünden önemli dönüm noktaları olarak belirtilebilir. Hazine Müsteşarlığı, Sigorta Denetleme Kurulu ve Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği'nin temsilcilerinin katılımı ile oluşturulan "Tekdüzen Hesap Planı Komitesi" tarafından hazırlanan ve 01.01.1994 tarihinden itibaren kullanılmaya başlanan tekdüzen hesap planı bu önemli dönüm noktalarındandır (Başpınar, 2005, 48).

Türkiye hükümetince, Uluslararası Para Fonu'na (IMF), 30.07.2002 tarihli niyet mektubuyla, SPK'nın Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı (International Financial Reporting Standards - IFRS) uygulayacağı sözü verilmiş bulunmaktadır. Bu amaçları gerçekleştirmek için, SPK, 15.11.2003 tarihli Seri:XI, No:25 sayılı "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ" ve Seri:XI, No:27 sayılı "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ"i yayınlamıştır. Bu Tebliğler IFRS ile uyumu sağlamaktadır ve 01.01.2005'ten itibaren hisse senetleri borsada işlem gören şirketler, yatırım ortaklıkları, hisse senetleri borsada işlem görsün veya görmesin tüm aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ile bu şirketlerin bağlı ortaklığı, müşterek yönetime tabi ortaklığı ve iştiraki konumunda olan ve konsolidasyon kapsamı dışında tutulmamış olan şirketler için uygulanması zorunlu tutulmuştur. Söz konusu bu tebliğler, doğrudan bağımsız dış

denetim ile ilgili olmasa da IFRS'ye uyumu gerçekleştireceği için, bağımsız denetim içinde büyük önem taşımaktadır. IFRS'lerin ülke çapında uygulamaya konması, finansal tablolardaki tutarsızlıkları azaltacak ve finansal tabloların şeffaf bir yapıya kavuşmasına ve karşılaştırılabilirliğinin sağlanmasına olanak sağlayacaktır (Dönmez vd., 2005, 63).

SPK'nın Seri :XI, No: 25 Tebliği tam set halinde 33 adet IAS/IFRS'yi kapsamakta olup tebliğde ve yukarıda bahsedilen zorunlu uygulayıcılar yanında dileyen işletmelerin IFRS'yi uygulamaları da mümkündür (Cansızlar, 2006, 6).

Ülke muhasebe sistemi yönünden önemli dönüm noktalarından bir diğeri Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun (TMSK) kurulmasıdır. Türkiye muhasebe standartlarının oluşturulması ile ilgili olarak Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulması ile ilgili düzenleme, 18 Aralık 1999 Tarih ve 23910 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1 inci madde ile gerçekleştirilmiştir. Buna göre; "denetlenmiş finansal tabloların sunumunda; finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin geliştirilmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak muhasebe standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere, kamu tüzel kişiliğine haiz, idari ve mali özerkliğe sahip Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kurulmuştur. Kurul, Başbakanlığın ilgili kuruluşudur." (Gürdal, Ekim 2001, 138). TMSK, 07.03.2002 tarihinde faaliyete geçmiş olup, bu tarihten sonra TMUDESK'in görevlerini bugüne kadar yapmış olduğu çalışmalarla birlikte devralmıştır. Bu kurul, Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Yüksek Öğretim Kurulu, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'nden birer, Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nden bir yeminli mali müşavir olmak üzere 9 üyeden oluşur (Başpınar, 2005, 51). Kurulun teşkilatlanması tamamlanana kadar sekretarya hizmetleri, Başbakanlığın 16.10.2001 tarih ve 2001/49 sayılı Genelgesi uyarınca SPK tarafından yerine getirilmektedir.

Ülkemizde ve uluslararası piyasalardaki gelişmeleri yakından izleyen TMSK, gelişmiş ülkelerle de uyum sağlamak amacıyla, IAS/IFRS'ye uyumlu standartlar üretmeyi hedef olarak belirlemiştir. Bu bağlamda TMSK, Türkiye uygulamasına yönelik standartların tamamını 2006 yılının Mart ayı sonuna kadar yayımlamayı hedeflemiş bulunmaktadır.

Ayrıca, yeni Türk Ticaret Yasa Tasarısı'nın 88'inci maddesi ile de tacirlerin muhasebeye ilişkin konularda doğrudan TMSK tarafından yayımlanacak olan Türkiye Muhasebe Standartları'na (TMS) uyulması hususu hükme bağlanmaktadır (Seviğ, 30.01.2006

Dünya Gazetesi).

Diğer taraftan, BDDK tarafından Bankalar Kanunu'nun yerini almak üzere hazırlanan Kredi Kuruluşları Kanunu tasarısı taslağında, muhasebe ve finansal raporlama konularında yapılacak düzenlemelerde TMSK'nın görüşünün alınacağı belirtilmektedir.

Bu gelişmeler yakın gelecekte; gerek uygulama ve gerekse kuram ve öğretilerde artık Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nca yayınlanacak standartların geçerli olacağını ve ülkede halen yürürlükte bulunan muhasebe ve finansal raporlamaya ilişkin düzenlemelerin bu standartlara uyumlu hale getirileceğini göstermektedir (Gürdal, Ocak 2005, 162).

Ülkelerin muhasebe standartları ve standartların belirlenmesine ilişkin yapılanmaları bazı farklılıklar taşımaktadır. Bu farklılıklar, hukuki ve mali sistemin yapısı, işletmelerin ortaklık yapısı ve buna bağlı olarak finansman yöntemleri, muhasebe mesleğinin gelişim düzeyi, muhasebe bilgilerinin gelişmişlik düzeyi, kullanıcılarının eğitim ve gelişmişlik düzeyi gibi faktörlerden kaynaklanmaktadır.

Ancak, son yıllarda yapılan çalışmalar, ülkeler - birlikler arasındaki muhasebe standardı farklılıklarını ülkelerin kendi uygulamalarında yapacakları değişikliklerle uluslararası muhasebe standartları ile uyumlaştırarak azaltmak yönündedir.

Türkiye'de mevcut çoklu standart sisteminin standartları incelendiğinde, uluslararası muhasebe standartlarına en yakın uygulamanın SPK Seri :XI, No: 25 Tebliğiyle açıklanan muhasebe standartları ile belirlendiği görülmektedir. Hatta öyle ki bazı küçük farklılıkların dışında bu standartlar uluslararası muhasebesi standartların adeta çevirisi durumundadır. Dünyada bu konuda cereyan eden eğilimler de göz önüne alındığında; bir an evvel çoklu standart uygulamasından vazgeçilmeli, mevcut standartlar uluslararası muhasebe standartlarına uyum dereceleri de dikkate alınarak birleştirilip tek bir muhasebe standartları sistemi olarak açıklanmalı, bu konuda tek yetkili otorite olarak da Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ilan edilmelidir. Böylece hem muhasebeciler - uygulayıcılar - öğrenciler açısından standartlar arasındaki farklılıkları anlamak bir uzmanlık işi olmaktan çıkmış, hem de işletmeler herkes için ayrı muhasebe standardına göre finansal tablo düzenlemek maliyetinden kurtulmuş olacaklardır (Başpınar, 2005, 56).

Finansal tablo formatında ülke çapında bir bütünlüğün sağlanması bağımsız dış denetim faaliyetlerinin daha sağlıklı ve güvenilir olarak yapılmasına da yardımcı olacaktır. Bunların yanı sıra, uluslararası yapılanmayı sağlamış finansal raporların, bizi uluslararası boyuta da taşıyacağı açıktır (Dönmez vd., 2005, 63).

Ancak, güçlü ve sağlıklı denetim mekanizması olmayan bir finansal raporlamanın pek çok sorunu da beraberinde getirdiği görülmektedir. Muhasebe usulsüzlüklerinden kaynaklanan ve halka açık büyük şirketlerin iflasına kadar varan olumsuz sonuçlarıyla yatırımcıları büyük zarara uğratan olaylar, aynı zamanda, tüm dünyada finansal raporlamanın etkinliği açısından vazgeçilmez bir mekanizma olan bağımsız denetimin önemini de gözler önüne sermiştir (Cansızlar, 2006, 6).

3.2.2. Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler

Türkiye’de işletme denetiminin tarihçesine baktığımızda, denetimin genellikle birbirleriyle ekonomik ilişki içinde bulunan “ tarafların haklarının ve iktisadi düzenin korunması amacıyla ya da vergiyle olan ilgisi nedeniyle, kamu gelirlerinin güvence altına alınması” amacıyla, işletmeler üzerindeki “devlet denetimi” olarak oluştuğunu görüyoruz. Devlet, bu denetimi çoğu kez bizzat kendisi üstlenmiş ve sınırlı olarak ta, Türk Ticaret Kanunu (TTK)’nın da yer alan düzenlemelerde olduğu gibi sadece vergi denetimini sağlamaya yönelik hükümlere yer vermiştir. Bunun sonucu olarak da Türkiye’de uzunca bir süre işletme denetimi sadece kamu denetçilerince gerçekleştirilmiştir. 1987 yılından itibaren Türkiye’de kamu denetçilerinin yanı sıra bağımsız denetçilerden de yararlanılmaya başlanılmış ve bunun doğrultusunda Bağımsız Denetim kavramı uygulamaya girmiştir (Ataman Akgül, 2001, 119).

Türkiye’de faaliyet gösteren yabancı şirketler dışında, özel işletmelerin denetlenmesi; önce bankaların Hazine tarafından bağımsız denetime zorunlu kılınmaları, bilahare 1980’lerin sonuna doğru SPK’nın halka açık şirketlerde denetim uygulamasını başlatması ile bir ölçüde yaygınlaştı. Bazı holding ve şirketler de kendilerine bağlı işletmelerde ihtiyari olarak denetim yaptırmaya başladılar. Son olarak Enerji Piyasası Düzenleme ve Denetleme Kurumu (EPDK)’ da bağımsız denetimi zorunlu kıldı (Coşkun , 2006).

Bu gün için mevzuatımızda yer alan zorunlu Bağımsız Denetime tabi şirket türleri şunlardır; Sermaye Piyasası Kanuna tabi şirketler, Bankalar Kanunu’na tabi şirketler (Bankalar, Özel Finans Kurumları), Sigorta ve Reasürans Şirketleri, Faktoring Şirketleri, Finansman Şirketleri (Kaval, 2003, 34).

Türkiye’de her ne kadar Vergi Usul Kanunu ile Türk Ticaret Kanununda denetime ilişkin bir takım düzenlemelere yer verilse de bağımsız denetim olgusu, Sermaye Piyasası Kanunu Çerçevesindeki düzenlemeler, 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunun çerçevesindeki düzenlemeler ve

Bankalar Kanunu çerçevesindeki düzenlemeler ışığında belirlenmektedir (Ataman Akgül, 2001, 125).

Türkiye’de bağımsız denetim ihtiyacı ve bağımsız denetim kuruluşlarının sayısının artmasıyla birlikte denetim kalitesinin artırılmasını teminen standart ve düzenleme geliştirilmesine olan ihtiyaç da artmıştır. Bu doğrultuda düzenleyici otoriteler tarafından kendi yetki ve görev alanına tabi işletmeler için, yönetmelik ya da tebliğler çıkarılmıştır. Söz konusu düzenlemeler her ne kadar benzer hükümler içerse de, bazı yönlerden farklılaşmaktadır. Ayrıca, bazı düzenlemelerde diğer otoritenin bağımsız denetime ilişkin düzenlemelerine atıflar yapılmaktadır. Aşağıda bu otoriteler tarafından yapılan düzenlemeler ile 3568 sayılı Kanun ve TTK tasarısı çerçevesinde bağımsız denetim ele alınacaktır.

1. Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri

Türkiye’de sermaye piyasalarının düzenlenmesi ve denetlenmesi amacıyla Sermaye Piyasası Kanunu, 30.07.1981 tarih ve 17416 sayılı Resmi Gazete de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Sermaye Piyasası Kanunu ile verilen yetki ve görevleri yerine getirmek üzere 1982 yılında Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) kurulmuştur (Yurdakul, 2005, 15).

Ülkemizde denetim uygulamalarının gelişmesinde kuşkusuz sermaye piyasası uygulamalarının önemli katkıları vardır. Halka açılacak veya halka açık işletmelerin finansal tabloları uzun zamandan beri bağımsız denetlemeye tabi tutulmaktadır. Bu konudaki standartlaşmalar oldukça geniş kapsamlıdır.

Bu konuda ilk, 13.12.1987 tarih ve 19663 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan "Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik" tir. Buna bağlı olarak, bu konudaki uygulamalar, 18.12.1987 tarih ve 19668 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Seri:X, No:1 "Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik Hükümlerine Göre Sürekli Denetlemeye Tabi Ortaklık ve Kuruluşların Belirlenmesi Hakkında Tebliğ," 2.3.1988 tarih ve 19742 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Seri:X, No:2 "Bağımsız Denetleme Kuruluşlarının Kamuya Duyurulması Hakkında Tebliğ" ve 18.6.1988 tarih ve 19846 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan Seri:X, No:3 kapsamındaki "Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Denetçilerine İlişkin Genel Esaslar" ile ilgili Tebliğlerle başlamıştır. Söz konusu tebliğler daha sonra çeşitli değişikliklere tabi tutularak günümüze kadar uygulanmaya devam ettirilmiştir. (Seri:X Tebliğler) (Türker vd., 2003, 24).

SPK yayınladığı tebliğlerle denetim kuruluşları ve denetçilere ilişkin genel esasları, denetim standartlarını, raporlama ilke ve kurallarını belirlemiştir. SPK son zamanlarda yaşanan denetim skandalları sonucu bunların önüne geçmek amacı ile çıkarılan Sarbanes-Oxley Yasası paralelinde, Denetçi Bağımsızlığının Sağlanmasına İlişkin Seri:X, No:19 sayılı Tebliği (02.11.2002) yayınlamıştır. Bu tebliğ ile Seri:X, No:16 sayılı Tebliğ'in bazı maddelerine eklemeler yapılmış, bazılarında ise değişikliğe gidilmiştir (Dönmez vd., 2005, 63).

Söz konusu düzenlemeler, esas olarak sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetine ilişkin olup, halka açık şirketler, aracı kurumlar ve diğer sermaye piyasası kurumlarının bağımsız denetimi hakkında uygulanmaktadır. Bu kapsamda, 1987 yılından bu yana sermaye piyasasında bağımsız denetimle yetkili kuruluşlar listeler halinde SPK'ca ilan edilmektedir. Son durum itibariyle yaklaşık 2.000 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirin görev aldığı 94 adet bağımsız denetim kuruluşu, Kurulca sermaye piyasasında bağımsız denetimle yetkilendirilmiş bulunmaktadır. Kurul, ayrıca Kanunun verdiği yetki çerçevesinde söz konusu bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetlerini de denetlemektedir (Cansızlar, 2006, 7) .

Denetim kavram ve uygulamaları, denetim uygulamaları ile ilgili standartlaşmalar, ülkemiz sermaye piyasası hükümlerinde daha geniş olarak ele alınmıştır. Aynı zamanda, bu uygulamaların gelişmiş ülkelere benzerlikler gösterdiğini söylemek de mümkündür (Türker vd., 2003, 30).

Bugün itibariyle SPK'nın Bağımsız Denetimle Yetkili Kuruluşlar Listesi'nde 94 adet bağımsız denetim kuruluşu bulunmaktadır (<http://www.spk.gov.tr/msd/index.html>, 05.04.2007). Bu kuruluşlardan 36'sı uluslararası alanda mesleki faaliyet gösteren bir bağımsız denetim kuruluşuna üyedir (20.02.2005 tarihi itibariyle) (Yurdakul, 2005, 22).

2. Bankalar Kanunu ile Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Düzenlemeleri

Ülkemizde ilk bağımsız denetim uygulamaları, bankacılık alanında gerçekleştirilmiştir. Bankacılık alanında başlatılan denetim uygulamaları ile ilgili olarak hukuki düzenlemelere bakıldığında, denetim uygulamaları ile ilgili standartlaşmaya pek rastlanmamıştır (Türker vd., 2003, 31).

Bankalarda bağımsız dış denetimle ilgili ilk yasal düzenleme 16.01.1987 tarihinde

Devlet Bakanlığı tarafından yayımlanan “Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin Tebliğ”dir (Uzay, 1999, 218). 24.12.1987 tarihinde Merkez Bankası tarafından yayınlanan “Bağımsız Denetim Kuruluşları Tarafından Yapılacak Banka Denetimleri Hakkında Tebliğ” hükümleri doğrultusunda bankalarda bağımsız dış denetim yapılması uygulaması başlatılmıştır (Kenger, 2001).

Bankacılık alanında denetim uygulamalarına ilişkin hukuki düzenlemelerde, daha ziyade 1989 yılında yürürlüğe giren 3568 sayılı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" ve bu kanun kapsamında unvan ve yetki almış muhasebe meslek mensuplarının tesis edecekleri şirketlerin bağımsız denetim faaliyetlerinde bulunabilecekleri belirtilmiş ve bunlara ilişkin genel ve mesleki standartlar ve denetim uygulamalarında izlenecek usul ve esaslardan söz edilmemiştir (Türker vd., 2003, 31).

Bankalar ve özel finans kurumları para ve sermaye piyasasının en önemli kurumları arasındadır. Bunlar temelde tasarrufları değerlendiren ve ekonomide temel işlevleri olan kurumlar oldukları için özel kanunlar ile yönetilirler ve diğer işletmelerden oldukça farklı ve daha ağır denetim ve gözetime tabidirler. Bu kapsamda bu kurumların finansal tabloları da bağımsız dış denetime tabidir. Bankalar Kanunu'nun 13/1-a) maddesi Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'na (BDDK) bankaların hesap ve kayıt düzeni hakkında düzenlemeler yapmaya yetki vermektedir. Aynı maddenin 13/2 maddesi de Bağımsız Denetim Kuruluşlarına yetki vermeye yine BDDK'yı yetkili kılmaktadır. Bu yetkiye istinaden BDDK, 13.01.2002 tarih 24657 sayılı mükerrer Resmi Gazete de Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik ve Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Yetkilerin Geçici veya Sürekli Olarak Kaldırılması Hakkındaki Yönetmelikleri yayınlamıştır. Bu yönetmeliklere göre, bankalarda bağımsız dış denetim yapabilecek denetim şirketleri BDDK'dan izin alarak kurulabileceklerdir. Bu denetçiler Bankalar Tekdüzen Hesap Planı ve Muhasebe Tebliğlerine uygun şekilde düzenlenmiş finansal raporları denetleyecek ve bu yönetmelikte öngörülen şekilde denetim görüşü vereceklerdir. Bankaların denetimi de aynı yıl sonu (sürekli), ara dönem (sınırlı) denetim şeklinde veya özel denetim çalışması şeklinde olabilecektir.

Görüldüğü üzere Bankalar ve Özel Finans Kurumlarında denetim yapabilmek için SPK'dan alınan Bağımsız Dış Denetim yetkisi yetmemekte, bir de ayrıca BDDK'dan izin alınması gerekmektedir (Kaval, 2003, 36).

Bugün itibariyle bankacılık sektöründe bağımsız denetim yapmakla yetkili 43 adet bağımsız denetim kuruluşu bulunmaktadır

(http://www.bddk.org.tr/turkce/linkler/finansal_denetim.htm, 05.04.2007).

3. Hazine Müsteşarlığı Düzenlemeleri

Türkiye’de sigortacılık faaliyeti ve bu faaliyette bulunacak kuruluşlara ilişkin ilke ve esaslar, 30.12.1959 tarih ve 10394 sayılı Resmi Gazete de yayımlanan 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanunu (Murakabe Kanunu) ile düzenlenmiştir. Bu Kanun hükümleri uyarınca Hazine Müsteşarlığı (Sigortacılık Genel Müdürlüğü), Türkiye Sigorta Reasürans Şirketler Birliği’nin görüşünü alarak, sigorta şirketlerinin hazırlayacağı finansal tablo ve raporlar ile bağımsız denetime ilişkin düzenlemeleri yapmaktadır (Yurdakul, 2005, 22).

Hazine Müsteşarlığı bu kanundan aldığı yetkiyle ilk defa 04.06.1996 tarih ve 22656 sayılı Resmi Gazete de “Sigorta ve Reasürans Şirketlerinin Bağımsız Dış Denetim Kuruluşlarının Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik”i yayınlamıştır. Bu yönetmelikle Sigorta ve Reasürans şirketlerinde bağımsız denetim zorunlu hale getirilmiştir (Kaval, 2003, 37).

Daha sonra temel düzenleme içeren iki yönetmelik daha yayınlanmıştır; 08.09.2003 tarih ve 25223 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Sigorta ve Reasürans Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik” ile yine aynı tarih ve sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik” tir (Yurdakul, 2005, 23).

Söz konusu yönetmeliklerle düzenlenen mevzuata göre, sigorta ve reasürans şirketlerinde sadece müsteşarlıktan izin alarak denetim yetkisi kazanırlar. Buradan izin alabilmek içinde, ya SPK’dan ya da BDDK’dan izin almış bir bağımsız denetim şirketi olunması ve ortaklarının 3568 sayılı Yasaya uygun şekilde meslek ünvanı almaları gerekmektedir. Bunların dışında ayrıca değişik ünvanlardaki denetim elemanlarının Müsteşarlık tarafından verilen eğitimi almaları, sınavda başarılı olmaları gibi ön koşullar gerekmektedir.

Hazine Müsteşarlığından izin alınarak kurulan ve çalışma esasları söz konusu müsteşarlığın yönetmelikleri ile belirlenen Faktoring Şirketleri ile Finansman Şirketleri SPK veya BDDK’dan izin alarak kurulan bağımsız denetim şirketleri tarafından sadece yıl sonları itibariyle bağımsız denetime tabidir. Bunlar için sınırlı veya ara dönem finansal tablo denetimine gerek görülmemiştir (Kaval, 2003, 37).

Faktoring Şirketleri ile ilgili temel düzenleme 21.12.1994 tarih ve 22148 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Faktoring Şirketlerinin Kuruluş ve Çalışma Esasları Hakkında Yönetmelik”le belirlenmiştir (Yurdakul, 2005, 23).

Bugün itibariyle Sigorta ve Reasürans Şirketlerinde bağımsız denetim yapmakla

yetkili 30 adet bağımsız denetim kuruluşu bulunmaktadır (<http://www.sigortacilik.gov.tr>, 05.04.2007).

4. Enerji Piyasası Düzenleme ve Denetleme Kurumu Düzenlemeleri

Enerji Piyasası Düzenleme ve Denetleme Kurumu (EPDK), elektrik ve doğal gaz piyasalarını düzenlemek ve denetlemek için, 03.03.2001 tarih ve 24335 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu’nun 4. maddesine istinaden kurulmuştur. EPDK’nın görev ve yetkileri bu kanun ve 02.05.2001 tarih, 24390 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 4646 sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanunu’nda belirtilmiştir.

Söz konusu kanunlardan aldığı yetki ile EPDK, 03.10.2003 tarih ve 25248 sayılı Resmi Gazete’de “Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik”i yayımlamıştır. Bu Yönetmelik uyarınca, enerji piyasasında bir bağımsız denetim kuruluşunun yetkilendirilmesi için öncelikle sermaye piyasasında bağımsız denetimle yetkilendirilmiş olması gerekmektedir. Ayrıca, bu yönetmeliğin 24. maddesi ile, bu yönetmelikte bağımsız denetime ilişkin hüküm bulunmayan hallerde, sermaye piyasası mevzuatının bağımsız denetime ilişkin hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Yönetmeliğin 23. maddesi uyarınca açıklayıcı tebliğler çıkarılmaktadır (Yurdakul, 2005, 24).

Bugün itibariyle enerji piyasasında bağımsız denetim yapmakla yetkili 74 adet bağımsız denetim kuruluşu bulunmaktadır (<http://www.epdk.org.tr/denetim/bagimsiz/kurulus/adresbilgisi.asp>, 05.04.2007).

5. 3568 Sayılı Kanun Çerçevesindeki Düzenlemeler

Ülkemizde muhasebe hukuku dendiğinde kuşkusuz ilk akla gelen, 3568 sayılı kanunla tesis edilen Muhasebe Meslek Hukuku anlaşılmaktadır. Konu ile ilgili olarak muhasebe mesleğinin yasal olarak yürürlüğe girmesini takiben Maliye Bakanlığı tarafından çeşitli yönetmelikler yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Bunlardan ilki 2.1.1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik"tir. Bu yönetmeliğin adından da anlaşıldığı gibi konu tamamen "tasdik" kavramına ayrılmıştır. Tasdik işlemleri ile denetim işlemleri arasında yöntem ve teknikler açısından genel olarak fark yoktur. Ancak tasdik işlemi

sonucunda tasdik raporu, denetim işlemi sonucunda denetim raporu düzenlenecektir. Maliye Bakanlığı tarafından Muhasebe Meslek Hukuku kapsamında yayınlanan ikinci yönetmelik ise 3.1.1990 tarihi ve 20391 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan "Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik"tir. Bu yönetmeliğin İkinci Bölümü "Meslek Mensuplarının Çalışma Usul ve Esasları" na ayrılmıştır. Bu bölüm içinde yer alan konular ise şöyledir; Genel Meslek Standartları, Başvurma Usul ve Esasları, Çalışma Konuları, Bildirim Mecburiyeti, Yeminli Mali Müşavirlere İlişkin Hükümler, Yasak Haller ve İstisnalar. Bunlardan ilki olan Genel Meslek Standartları, ABD'de hakim olan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarından Genel Standartlar ile benzerlikler taşımaktadır (Türker vd., 2003, 19-21).

3568 sayılı Yasa ile denetim yapma yetkisi Serbest Muhasebeci Mali Müşavir'lere (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir'lere (YMM) verilmiştir. Tasdik yetkisi sadece YMM'lere tanınmıştır (Uzay, 1999, 220).

6. Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Çerçevesindeki Düzenlemeler

“Gerçek” denetim olgusunu ve “denetçi bağımsızlığı” ilkesini gözardı eden, denetçiyi şirketin “iç” organı gibi gören eski Türk Ticaret Kanunu’na (TTK) göre, yeni TTK kanun taslağı; ilgili hususlarda birçok önemli konuda günümüzü yakalayan ve Avrupa Birliği (AB) müktesebatına uyum sağlayan çok sayıda çağdaş yenilik ve düzenlemeyi beraberinde getirmektedir. Tasarının AB müktesebatıyla paralellik arayışı içinde ele alındığı ve bu kapsamda çok önemli yol katedildiği görülmektedir.

Denetçilerin (denetleme kurulu olarak) şirketin iç organı olmaktan çıkarılıp, denetim görevinin bağımsız denetim şirketlerine ve meslek mensuplarına verilmesi, tasarının en önemli yeniliklerinden birisidir. Bu düzenlemeyle, mesleki yetkinliği ispatlanmış meslek mensuplarınca amaca uygun “gerçek” denetimi öngören bir mekanizma getirilmiştir.

Ayrıca, tasarıda, Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS), Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS), Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) başta olmak üzere Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun (TMSK) bir otorite olarak zikredilip şahsında, ulusal ve uluslararası nitelikteki düzenleme, gelişme ve standartlara işaret edilmiş ve uyum zorunluluğu getirilmiş olması en olumlu adımlardan biri olarak nitelendirilmektedir. Muhasebe uygulamaları ve standartlarının sürekli değişim ve gelişim süreci içinde olması nedeniyle, bu tip bir atfı uygulama yorumları da dahil uygulama ve kavramsal çerçevede birlik sağlama açısından

olumlu görülmektedir.

Kanunun ruhuna uygun olarak muhasebe ve denetim standartları ve amaca uygun “gerçek” denetim konusunda adım atılmış olması olumlu olmuştur. Finansal tablolar, birleşme, bölünme, tür değiştirme, sermayenin artırılması ve azaltılması gibi işlemlerin özel denetim kapsamına alınması, şeffaflık, hesap verilebilirlik ve kurumsal yönetim ilkeleri açısından katkı sağlayıcı yenilikler olarak değerlendirilmektedir (Aksoy b), 2005, 141).

Bağımsız Denetim ve buna bağlı olarak muhasebe ve denetim mesleği 3568 sayılı meslek kanunu ile yasal çerçeveye oturmuştur. Bunun yanı sıra Sermaye Piyasası Kanunu ve ilgili tebliğler ile, Sermaye Piyasasında yaptırılacak bağımsız denetlemeler, bağımsız denetim kuruluşları ve denetçilere ilişkin genel esasların belirlenmesi ile de denetim olgusu büyük önem kazanmıştır (Ataman Akgül, 2001, 125).

Ancak, ülkemizde bağımsız denetim konusunda birbirinden ayrı üç kurumun ve uygulamanın olması dağınık bir durum ortaya çıkarmaktadır. Bu dağınık giderilmeye çalışılmakta ve SPK kanunu ile Bankalar Kanununa göre kurulmuş denetim firmaları arasında çalışma sahalarının birleştirilmesi gayretleri görülmektedir (Sevim vd., 2006).

Türkiye’deki düzenleyici ve denetleyici kurumların, her birinin ayrı ayrı muhasebe ve denetim standartları belirlemektedirler. TTK taslağına eklenen hükümlerle; TMS’nin tek merkezden (TMSK tarafından) belirlenmesi konusunun çözüme kavuşacaktır. Ancak denetim standartlarının oluşturulması konusundaki dağınıklık devam ediyor (Yıldız , 08.02.2006 Akşam Gazetesi).

3.2.3. Bağımsız Denetim Standartlarına İlişkin Yapılan Düzenlemeler

Ülkemizde, denetleme ilke ve kuralları ilk kez Sermaye Piyasası Kurulunun 1988 yılında yayınladığı tebliğler ile yasal bir nitelik kazanmıştır. Bu kurallar, Sermaye Piyasası Mevzuatı’na tabi olan kuruluşlarda yapılan denetimin sermaye piyasası mevzuatı yönünden geçerliliğini sağlamak için kabul edilmiştir. Sermaye piyasasında bağımsız denetime ilişkin ilke ve kurallara büyük ölçüde Seri X, No:16 sayılı Tebliğde yer verilmiştir.

1 Haziran 1989 tarihinde kabul edilen 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun 50. maddesi uyarınca hazırlanan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali

Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik hükümlerinde de denetim standartlarına yer verildiği görülmektedir.

Muhasebe ve denetim standartlarının oluşturulması görevi Türkiye Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından 9 Şubat 1994 tarihinde kurulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'na (TMUDESK) verilmiştir. TMUDESK'in amacı; ulusal muhasebe ve denetim standartlarını uluslararası standartlarla uyumlu olarak saptamak ve yayınlamaktır. Ancak, TMUDESK'in bu muhasebe standartları oluşturma görevi, 15.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun'un 27. maddesinde yapılan değişiklikle yeni kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'na verilmiştir. Şu anda bu Kurul, muhasebe alanındaki standartların çıkarılmasına yönelik çalışmalarında belli bir aşama kaydetmesine karşın, muhasebe denetimi alanında herhangi bir standart yayınlamamıştır.

Ülkemizde denetim alanında en önemli gelişmelerden biri de 22 Ocak 2003 tarihinde Türkiye Denetim Standartları Kurulu'nun (TÜDESK) kurulmasıyla gerçekleşmiştir. TÜDESK, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na göre meslek ruhsatı sahibi olan meslek elemanlarının denetim faaliyetleri ile başka kanunlarla verilen denetim işlemlerini disiplinli bir şekilde yürütebilmesi için uluslararası denetim standartlarını saptaması ve yayınlaması amacıyla TÜRMOB tarafından kurulmuştur. TÜDESK kurulduktan sonra ilk olarak, 2002 yılı sonu itibarıyla IFAC'a bağlı olarak çalışan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB) tarafından hazırlanarak yayınlanan Uluslararası Denetim Standartları'nın tercümesini yapmıştır. TÜDESK'in yapmış olduğu Uluslararası Denetim Standartları'nın tercümesi TÜRMOB tarafından yayınlanmıştır.

Söz konusu Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları ile tam uyumu sağlayan SPK'ca hazırlanan Seri:X, No:22 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ" 12.06.2006 tarih ve 26196 sayılı (Mükerrer) Resmi Gazete'de yayımlanarak bir kısmı yayımı tarihinde, büyük bir kısmı 31.12.2006 tarihli yıllık finansal tabloların (özel hesap dönemine sahip işletmeler için 2007 yılı içinde sona eren yıllık finansal tabloların) bağımsız denetiminde uygulanmaya başlanmak üzere, yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir. Söz konusu Tebliğ ile Seri:X'un No:7, 12, 15 ve 16 Sayılı tebliğler yürürlükten kaldırılmıştır (Resmi Gazete, 12.06.2006 / 26196 (Mükerrer)).

Seri:X, No:22 Sayılı Tebliğde yer alan denetim standartları kısımları ile tam karşılık gelen Uluslararası Denetim Standartları (ISA) aşağıda verilmiştir: (Resmi Gazete, 12.06.2006 / 26196 (Mükerrer)).

KISIM 1 - Bağımsız Denetimin Amacı ve Genel İlkeleri (ISA 200 - Objective and General Principles Governing an Audit of Financial Statements),

KISIM 2 - Bağımsız Denetim Faaliyetinde Bulunma Şartları (ISA'da karşılığı yok),

KISIM 3 - Bağımsız Denetim Sözleşmesi (ISA 210 - Terms of Audit Engagements),

KISIM 4 - Bağımsız Denetim Kalitesinin Kontrolü (ISA 220 - Quality Control for Audits of Historical Financial Information),

KISIM 5 - Bağımsız Denetim Çalışmasının Belgelendirilmesi (ISA 230 - Audit Documentation),

KISIM 6 - Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Hile ve Usulsüzlükler Konusunda Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu (ISA 240 - The Auditor's Responsibility to Consider Fraud in an Audit of Financial Statements),

KISIM 7 - Bağımsız Denetimi Yapılan İşletmenin Tabi Olduğu Mevzuatın Dikkate Alınması (ISA 250 - Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements),

KISIM 8 - Bağımsız Denetimle İlgili Hususların Yönetimden Sorumlu Kişilere İletilmesi (ISA -260 - Communication of Audit Matters with Those Charged with Governance),

KISIM 9 - Bağımsız Denetimin Planlanması (ISA 300 - Planning and Audit of Financial Statements),

KISIM 10 - İşletmenin, Faaliyet Koşullarının ve Çevresiyle Olan İlişkilerinin Anlaşılması ve Bu Konulara İlişkin Önemli Yanlılık Riskinin Değerlendirilmesi (ISA 315 - Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement),

KISIM 11 - Bağımsız Denetimde Önemlilik (ISA 320 - Audit Materiality),

KISIM 12 - Değerlendirilmiş Risklere Karşı Uygulanacak Bağımsız Denetim Teknikleri (ISA 330 - The Auditor's Procedures In Response to Assessed Risks),

KISIM 13 - Dışardan Hizmet Alan İşletmelerle İlgili Bağımsız Denetim (ISA 402 - Audit Considerations Relating to Entities Using Service Organizations),

KISIM 14 - Bağımsız Denetim Kanıtı (ISA 500 - Audit Evidence),

KISIM 15 - Bağımsız Denetim Kanıtı-Özellik Arz Eden Hesap Kalemleri İçin Dikkate Alınması Gereken Hususlar (ISA 501 - Audit Evidence-Additional Considerations for Specific Items),

KISIM 16 - Dış Kaynaklardan Elde Edilen Doğrulama (ISA 505 - External Confirmations),

KISIM 17 - İlk Bağımsız Denetimler- Açılış Bakiyeleri (ISA 510 - Initial Engagements - Opening Balances),

KISIM 18 - Analitik İnceleme Teknikleri (ISA 520 - Analytical Procedures),

KISIM 19 - Bağımsız Denetim Örnekleme ve Diğer Seçilmiş Test Teknikleri (ISA 530 - Audit Sampling and Other Means of Testing),

KISIM 20 - Muhasebe Tahminlerinin Bağımsız Denetimi (ISA 540 - Audit of Accounting Estimates),

KISIM 21 - Makul Değer Hesaplamaları ve Bunlara İlişkin Kamuya Yapılan Açıklamaların Bağımsız Denetimi (ISA 545 - Auditing Fair Value Measurements and Disclosures),

KISIM 22 - İlişkili Taraflar (ISA 550 - Related Parties),

KISIM 23 - Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olaylar (ISA 560 - Subsequent Events),

KISIM 24 - İşletmenin Sürekliliği (ISA 570 - Going Concern),

KISIM 25 - İşletme Yönetiminin Sorumluluklarını İçeren Teyit Mektupları (ISA 580 - Management Representations),

KISIM 26 - Bağımsız Denetimde Diğer Bağımsız Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanılması (ISA 600 - Using the Work of Another Auditor),

KISIM 27 - Bağımsız Denetimde İç Denetim Çalışmalarından Yararlanılması (ISA 610 - Considering the Work of Internal Audit),

KISIM 28 - Bağımsız Denetimde Uzman Çalışmalarından Yararlanılması (ISA 620 - Using the Work of an Expert),

KISIM 29 - Genel Amaçlı Tam Set Finansal Tablolara İlişkin Bağımsız Denetim Raporları (ISA 700 - The Independent Auditor's Report on Complete Set of General Purpose Financial Statements),

KISIM 30 - Bağımsız Denetim Raporunda Şartlı veya Olumsuz Görüş Verilmesi ya da Görüş Bildirmekten Kaçınılması Durumlarında Raporlamanın Esasları (ISA 701 - Modifications to the Independent Auditor's Report),

KISIM 31 - Karşılaştırmalı Bilgiler (ISA 710 - Comparatives),

KISIM 32 - Bağımsız Denetime Tabi Tutulmuş Finansal Tabloları İçeren Belgelerde Yer Alan Diğer Bilgiler (ISA 720 - Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements),

KISIM 33 - Özel Amaçlı Bağımsız Denetim Raporu (ISA 800 - The Independent Auditor's Report on Special Purpose Audit Engagements),

KISIM 34 - Ara Dönem Finansal Tablolarının İncelenmesi (ISRE 2410 - Review of Interim Financial Information Performed by the Independent Auditor of the Entity).

IV. BÖLÜM: MUHASEBE DENETİMİNDE KANIT VE KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİ

4.1. Denetim Kanıtı Kavramı

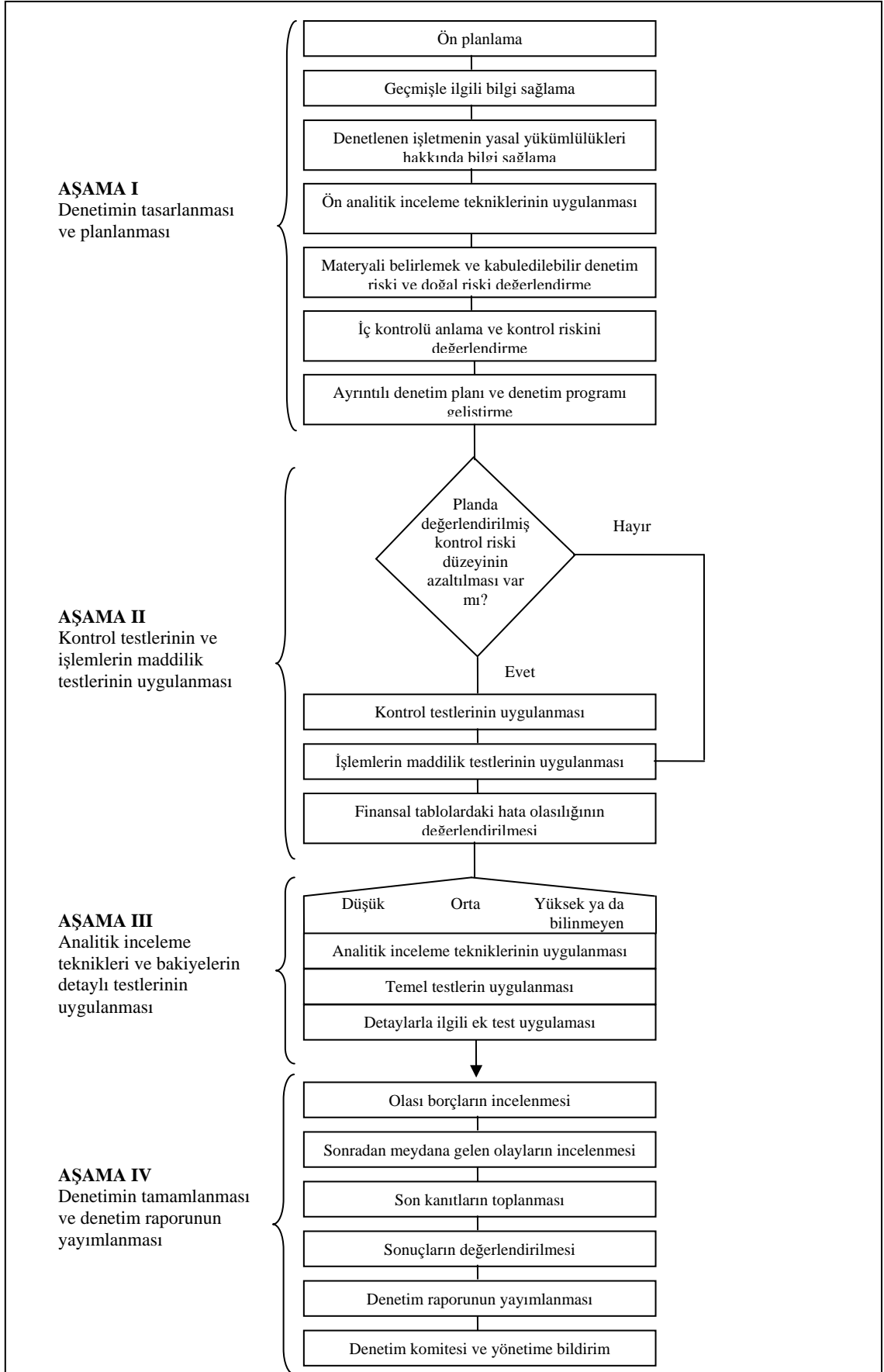
Denetim süreci birbirini zincirleme izleyen çeşitli aşamalardan oluşmaktadır. Bu süreç; müşteri seçimi, denetim planlaması, programların hazırlanması ile başlar, denetim yürütülür, toplanan deliller değerlendirilir, denetim görüşüne ulaşılır ve denetim görüşünün raporlanarak açıklanması ile sona erer (Özer, 1997, 234).

Denetim sürecinde müşteri seçimi ve işin kabulü aşaması, kamu kesiminde, dış denetimi yapılacak kuruluş ve dış denetimi yapacak kuruluş önceden yasal düzenleme ile belirlenmiştir.

Denetim süreci; denetim yapılacak kuruluşun belirlenmesi, denetim faaliyetlerinin planlanması, denetim programlarının yürütülmesi, denetimin bulgularının ve yargısının raporlanması şeklinde dört aşamadan oluşmaktadır (Kenger, 2001). Denetim süreci özeti aşağıda Şekil 4.1.'de gösterilmektedir (Louwers vd., 2005). Burada birinci aşama; denetim yapılacak kuruluşun belirlenmesi ve denetim faaliyetlerinin planlanmasını, ikinci ve üçüncü aşama; denetim programının yürütülmesini, dördüncü aşama; denetim bulgularının ve yargısının raporlanmasını göstermektedir.

Denetim planlaması tamamlandıktan, denetim konusu denetim alanlarına ayrıldıktan, her bir denetim alanında uygulanacak denetim yöntem ve işlemleri kararlaştırıldıktan sonra sıra denetim programının yürütülmesi safhasına gelir (Kenger, 2001).

Denetim programı, özel bir amaca ulaşmak doğrultusunda doğru kanıt üretmek için planlanan yöntemlerin tarifidir. Denetçilerin hangi kanıtları, hangi teknikleri uygulayarak elde edeceklerini gösterirler. Böylece denetim programları sadece kalite kontrol ve teftiş için değil aynı zamanda denetim ekibinin Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarını (Generally Accepted Auditing Standards - GAAS) kullanarak belgeleme işi içinde kullanılır. Denetçiler birbirinden konu olarak farklı iki tür denetim programı kullanırlar; *iç kontrol programı* ve *maddi denetim programı*. İç kontrol programı; denetlenen işletmenin işini ve iç kontrolünü anlamak için bilgi toplama ve finansal tablolarla ilgili doğal risk ve kontrol riskini değerlemek için kullanılan tekniklerin tarifini içerir. Maddi denetim programı; finansal tablolardaki tutar ve açıklamalar hakkındaki işletme yönetimi beyanları (bildirim / iddia) (finansal tablolardaki;



Şekil 4.1.: Denetim Sürecinin Özeti

mevcudiyet ve olaylarla, haklar ve yükümlülüklerle, değerlendirme ve tahsisle, tanıtım ve açıklamalarla ilgili) ile ilgili doğru kanıt toplamak için maddilik testlerinin tarifini içerir. Genel olarak, denetim programları, denetçiler tarafından denetim esnasında uygulanmak üzere tasarlanmış tekniklerin detaylandırılmış bir çok tarifini içerirler (Louwers vd., 2005, 76).

Denetimin yürütülmesi; mevcutlar, belgeler ve işlemler gibi olayları incelemeye tabi tutarak ve bu olaylarla ilgili muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini anlamaya çalışarak buna ilişkin bir görüş bildirmektir. İşte, denetçinin bir görüş elde etmesine ve bir sonuca ulaşmasına yarayan her türlü belge, bilgi ve kayıtlar “denetim kanıtı” olarak adlandırılmaktadır. Söz konusu olan bu kanıtlar denetçinin denetim raporunda belirttiği görüşü destekleyici belgelerdir (Kardeş, 1996, 81).

Sermaye Piyasası Kurulundan yayımlanmış olan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” de (Seri: X, No:22), “Bağımsız denetim kanıtı, finansal tablolar ve diğer bilgilere temel teşkil eden muhasebe kayıtlarındaki bilgileride içeren, bağımsız denetçinin görüşünü dayandırdığı sonuçlara ulaşmak için kullandığı bütün bilgilerdir” şeklinde tanımlanmaktadır (Resmi Gazete, 12.06.2006/26196, 106).

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının (Generally Accepted Auditing Standards - GAAS) Çalışma Sahası Standartlarından üçüncüsü, denetim ekibinin denetime esas teşkil edecek kararları için makul ve mantık temelli, güçlü, yeterli ve tatmin edici kanıtlar toplanmasıyla ilgilidir ve burada kanıt “denetim görüşüne esas teşkil edecek yargılara varılabilmesi için denetçi tarafından kullanılan belge ve bilgilerin tümü” olarak tanımlanmaktadır. Kanıt esas muhasebe bilgileri ve eldeki destekleyici bilgilerin tümünü kapsar. (Louwers vd., 2005, 38).

GAAS’ın Çalışma Sahası Standartlarından üçüncüsünde belirtildiği gibi, “denetlenen finansal tablolara ilişkin bir görüşe temel oluşturmak amacıyla yeterli sayıda ve güvenilir kanıt, inceleme, gözlem, sorgulamalar ve doğrulamalar yoluyla elde edilmelidir” (Kepekçi, 1996, 85). Bu standart doğrultusunda, denetlenen işletmenin düzenlemiş olduğu beyannamelerin ve bunların ekleri olan finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve yasal mevzuata uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadıklarına ilişkin denetim raporunda görüş bildirilebilmesi için, yeterli miktar ve kalitede kanıtların toplanmış olması gerekmektedir. Denetimi icra eden denetçi bu kanıtları, kanıt toplama tekniklerinden yararlanarak elde etmektedir (Türker vd., 2003, 73).

4.2. Denetim Kanıtlarının Miktarını ve Güvenilirliğini Etkileyen Unsurlar

Toplanacak olan kanıtların *yeterli miktar* ve *güvenilirlik* te (kalitede, uygunlukta) olması denetçinin denetim raporunda ortaya koyacağı görüşü için önem arz etmektedir. Toplanacak olan kanıtların miktar ve güvenilirlik olarak yeterli olup olmadığının belirlenmesi denetçinin öznel yargısına bağlıdır (Türker vd., 2003, 74).

Yeterlilik, bağımsız denetim kanıtının *miktarının ölçüsüdür*. **Uygunluk** ise denetim kanıtının *kalitesinin ölçümü* olup, bu kanıtların güvenilirliği işlem türleri, hesap bakiyeleri, dipnotlar ile işletme yönetiminin kamuya yaptığı açıklamalardaki önemli yanlışlıkları tespit etmeye yardımcı olurlar (Resmi Gazete, 12.06.2006/26196, 107). Normal olarak, denetçi ihtiyacı olan denetim kanıtlarına güvenebilmek için, ikna edici olabilmek için, bazı iddiaları (yönetim beyanları, bildirimleri) desteklemek için farklı kaynaklardan ya da farklı ortamlardan denetim kanıtı arar (Çaldağ, 2003, 56).

Denetçi, toplayacağı denetim kanıtlarının miktarını işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğine, denetlenen hesabın ve hesap grubunun niteliklerine ve de genel olarak denetlenen işletmenin durumuna göre belirler (Kardeş, 1996, 82). Yani, denetim kanıtının miktarı ve kalitesi, önemli yanlışlık riskinden etkilenir, daha fazla risk, daha fazla miktarda ve kalitede denetim kanıtı gerektirir. Daha fazla bağımsız kanıt toplamak, denetim kanıtının düşük kalitesini telafi etmez (Resmi Gazete, 12.06.2006/26196, 107). Kanıtların miktar ve güvenilirliğine etki eden bazı unsurlar vardır ve bu unsurlar Tablo 4.1.'de belirtilmektedir (Türker vd., 2003, 74).

Tablo 4.1. : Denetim Kanıtlarının Miktarını ve Güvenilirliğini Etkileyen Unsurlar

Kanıt Miktarını Etkileyen Unsurlar	Kanıt Güvenilirliğini Etkileyen Unsurlar
<ul style="list-style-type: none"> • Önemlilik • Risk • Nitelik • Maliyet (ekonomik etmenler) • Ana kütleinin büyüklüğü ve özelliği 	<ul style="list-style-type: none"> • Kanıtın geçerliliği (kanıtın ilgili olması) • Kanıtın kaynağı • Kanıtın zamanlılığı • Kanıtın nesneliliği (objektifliği)

Denetim kanıtlarının miktar ve güvenilirliğini etkileyen unsurlarla denetim kanıtlarının miktar ve güvenilirlikleri arasındaki ilişki Tablo 4.2.'de belirtilmektedir (Türker vd., 2003, 75).

Tablo 4.2.: Denetim Kanıtlarının Miktar ve Güvenilirliğini Etkileyen Unsurlarla Denetim Kanıtlarının Miktar ve Güvenilirliği Arasındaki İlişki

Denetim Kanıtlarının Miktar ve Güvenilirliğini Etkileyen Unsurlar	Denetim Kanıtlarının Miktar ve Güvenilirliği
Denetlenecek unsurun önemlilik düzeyi artarsa,	toplanması gereken kanıt sayısı artar.
Denetlenecek işletmede karşılaşılabilecek risk artarsa,	toplanması gereken kanıt sayısı artar.
Toplanacak kanıtların güvenilirliği artarsa,	toplanması gereken kanıt sayısı azalır.
Toplanacak kanıtların sayısı arttıkça,	toplanacak kanıtların maliyeti ve harcanan zaman artar.
Denetlenecek işletmenin işlem miktarı ve işlemlerin heterojenliği arttıkça,	toplanması gereken kanıt sayısı artar.
Toplanan kanıtların, denetimin asıl amacıyla olan ilgililik derecesi arttıkça,	toplanan kanıtların güvenilirliği artar.
Denetim kanıtlarının elde edildiği kaynak üzerinde denetlenen işletmenin etkisi azaldıkça,	toplanan kanıtların güvenilirliği artar.
Denetim kanıtları denetim döneminin sonunda ve / veya sonrasında elde edilirse,	toplanan kanıtların güvenilirliği artar.
Toplanan kanıtların objektifliği arttıkça,	toplanan kanıtların güvenilirliği de artar.

Kaliteli; yani ilgili, yeterli ve inandırıcılığı güçlü farklı tür denetim kanıtları aşağıda hiyerarşik (güvenilirlik derecelendirmesi) olarak belirtilmektedir. Hiyerarşi, kanıtın en güçlüsünden başlayıp en zayıfına doğru verilmektedir:

1- Denetçinin doğrudan bilgisi, fiziksel incelemesi ve matematiksel hesaplaması ile sağlanan kanıtlar genel olarak en geçerli sayılan kanıttır.

2- Doğrudan bağımsız dışsal kaynaklardan sağlanan belgesel kanıt (dışsal kanıt) geçerli sayılan kanıttır.

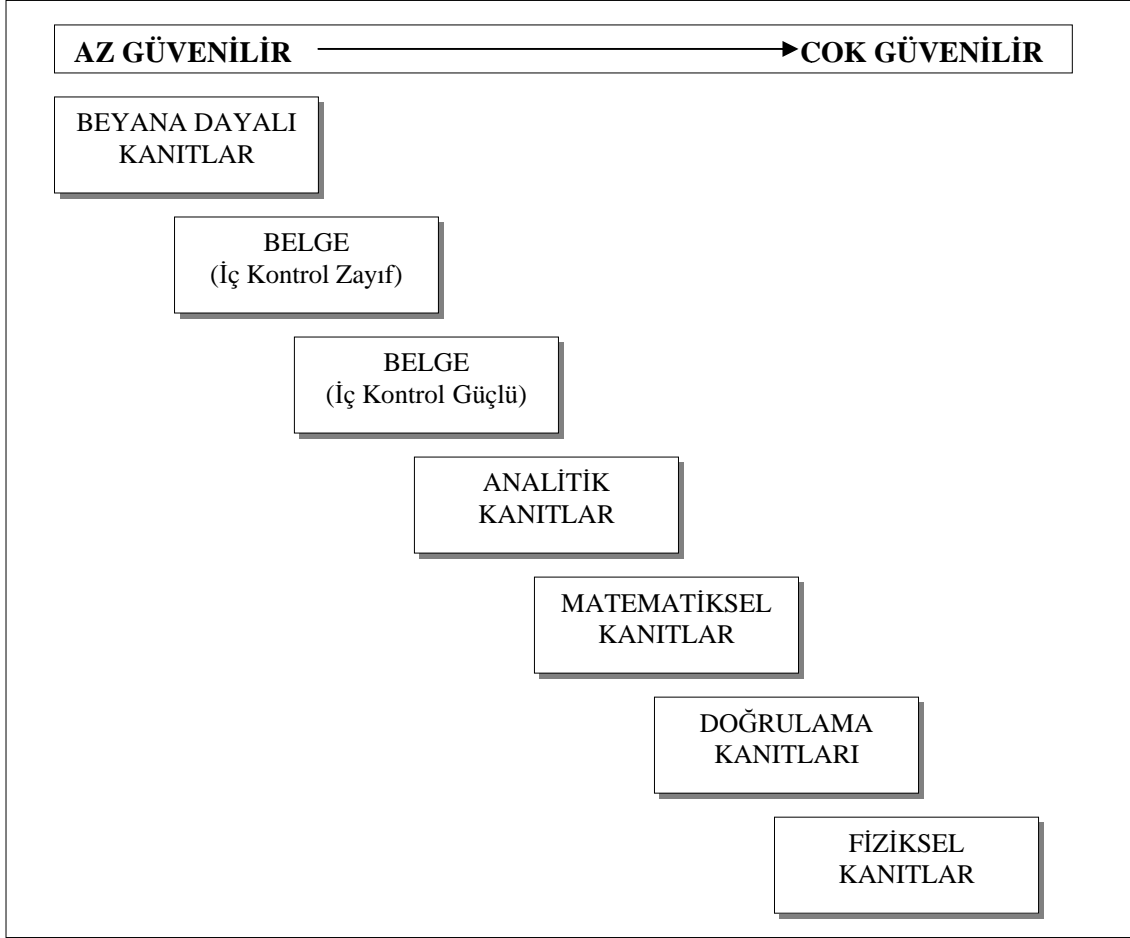
3- Denetlenen işletmenin bilgi işlem sürecinden hazırlanmış, ancak denetlenen işletme dışındaki kaynaklardan sağlanan belgesel kanıt (dışsal - içsel kanıt) genellikle iç kontrol sisteminin güçlü olduğu zaman geçerli sayılan kanıttır. Hile ihtimalini azaltmak için orjinal belgeler, fotokopileri tercih edilir.

4- Denetlenen işletmenin bilgi sistemi içinde üretilen, dolaşan ve sonunda arşivlenen belgelerden oluşan içsel kanıt genellikle düşük düzeyde yeterli sayılan kanıttır. Bununla birlikte,

iç kontrolün yeterli seviyede olduğu durumlarda üretilen içsel kanıtlar yaygın olarak kullanılır.

5- Denetlenen işletmenin işçileri, memurları, yöneticileri ve sahipleri tarafından verilen sözlü ve yazılı bilgilendirmeler genellikle en az geçerli sayılan kanıttır. Eğer olabilirse bu bilgilendirmeler diğer kanıt türleriyle birlikte daha da destekleyici olabilirler (Louwers vd., 2005, 38).

Denetim kanıtlarının güvenilirlik derecelendirilmesi Şekil 4.2’de gösterilmektedir (Sipahi, 2001, 62).



Şekil 4.2.: Denetim Kanıtlarının Güvenilirliği

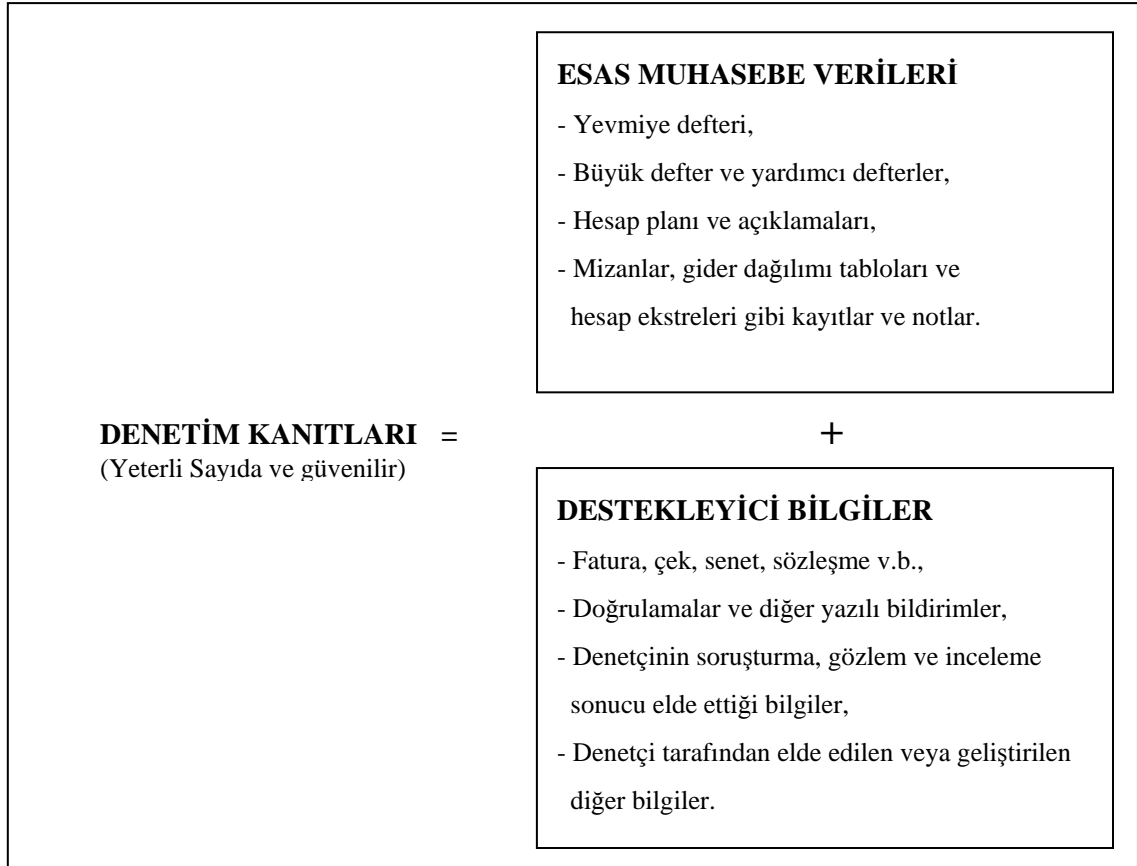
Çalışma sahası standartlarından üçüncüsü, finansal tablolarla ilgili denetçinin bir görüşe ulaşabilmesi için yeterli kanıt toplanmasıyla ilgilidir, fakat *uygun (kaliteli)* kanıt için *yeter (miktar)* ne kadardır? Denetim mesleğinin resmi standardı yoktur, yeterlilik sorunu denetçilerin mesleki bilgi ve tecrübelerine göre ayrılır ve değişir. Standart, kanıtta “*kesinlik (absolute)*” ten daha fazla “*yeterlilik (sufficient)*” ile ilgilidir. Denetçiler şirketin tüm işlem ve olaylarını denetlemezler. Onlar, sonuçta bir denetim karar vermek için çoğu durumda veri örneklerini denetlerler. Denetçiler yeterliliği kararlaştırmak için istatistiksel örnekleme kullanabilirler. Gerçek yeterlilik testi, daha önce ulaşılmış olan yargılarla aynı yargılara

ulaşmada yeterli güce sahip kanıtların başka birini ikna etmeye yeterli olup olmadığı hususudur (Louwers vd., 2005, 39).

4.3. Denetim Kanıtlarının Sınıflandırılması

Yapılacak olan denetim çalışmasında denetçinin toplayacağı kanıtlar için ana kütlelin belirlenmesi, unsurların seçimi ve ne zaman toplanacağı büyük önem taşır. Bu üç etkende toplanacak kanıtın niteliği ve türü ile yakından alakalıdır (Kardeş, 1996, 82). Denetim kanıtları, niteliklerine göre, “esas muhasebe verilerinden oluşan kanıtlar” ve “destekleyici bilgilerden oluşan kanıtlar” şeklinde sınıflandırılır. Genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun denetim yapabilmek için her iki gruptan da kanıt toplanması gerekmektedir (Kepekçi, 1996, 85).

Bazı denetçiler, nasıl ki muhasebede bir eşitlik var ise denetimde de “denetim eşitliği” denen ve denetimin kişiliğini ifade eden bir eşitliğin olduğunu kabul etmektedirler. Denetim eşitliği gösterimi Şekil 4.3.’dedir: (Kardeş, 1996, 83).



Şekil 4.3.: Denetim Eşitliği

4.3.1. Esas Muhasebe Verilerinden Oluşan Denetim Kanıtları

Müşteri işletmenin muhasebe kayıt ortamı, esas muhasebe verilerinin tümünü ifade eder (Kepekçi, 1996, 86). Bilanço, Gelir Tablosu vb. finansal tablolar, finansal olayların kaydedildiği kayıt ortamı için tutulan her türlü defterler, hesap planı ve çalışma kağıtları gibi denetlenen işletmede hazır bulunan kanıtlar işletmenin muhasebe kayıt ortamından elden edilen (esas muhasebe verileri) kanıtlardır (Türker vd., 2003, 77). Bu veriler, müşteri işletmenin mali tablolarına temel oluşturduğu için, denetlenmesi zorunludur.

Bilgisayarlı muhasebe sistemlerinde, esas muhasebe verileri teyp, disk, disket gibi makinanın yazılım ortamından oluşur. Mali tablolardaki bir kalemin doğruluğunu test etmek için kanıt araştırıldığında, denetçi, mali tablolardan büyük defter hesapları aracılığıyla yevmiye defterine ve özgün kaynak belgelere doğru kalemi izleyerek doğruluğunu araştırmak zorundadır. Yardımcı defter kayıtları, ana hesabı tutan kişiden başka bir kişi tarafından tutuluyorsa, iç kontrol sistemi kanıtın güvenilirliğini artırır. Fakat, ana hesap bilgisayarlarla tutuluyorsa, aynı zamanda yardımcı hesaplarda bilgisayarda işlenecektir (Kepekçi, 1996, 86).

4.3.2. Destekleyici Bilgilerden Oluşan Denetim Kanıtları

Mali tabloların doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak için, esas muhasebe verilerinin incelenmesi yeterli değildir. Bu verileri destekleyici bilgilerden oluşan kanıtların toplanması zorunludur. Bu kanıt türleri, denetçinin iç kontrol sistemini test etme aşamasında incelediği kanıt türleri ile aynıdır (Kepekçi, 1996, 86).

Esas muhasebe verilerinden oluşan kanıtlar işletme içinden toplanırlar, destekleyici bilgilerden oluşan kanıtlar ise hem işletme içinden hemde işletme dışından toplanırlar (Kardeş, 1996, 84).

Genel olarak, destekleyici bilgilerden oluşan kanıtların güvenilirliği, denetlenen işletmenin kayıt ortamından elde edilen (esas muhasebe verileri) kanıtların güvenilirliğine oranla daha yüksektir (Türker vd., 2003, 77).

Destekleyici bilgilerden oluşan kanıtlar aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir: (Kardeş, 1996, 84).

- Fiziki kanıtlar,
- Doğrulamalar,

- Belgelenmiş kanıtlar,
- Yazılı kanıtlar,
- Matematiksel kanıtlar,
- Sözlü kanıtlar,
- Analitik kanıtlar.

4.3.2.1. Fiziki Kanıtlar

Fiziksel kanıtlar denetçinin fiilen görebildiği kanıtlardır. Fiziksel kanıtlar, maddi varlıkların incelenmesi ve işletme faaliyetlerinin gözlenmesidir. Örneğin, denetçi stokları inceleyerek, stokların mevcut olduğuna ilişkin kanıt elde edebilir veya ambarda güvenlik önlemlerine ilişkin gözlemlerde bulunabilir. Fiziksel kanıtlar para, mal, demirbaş gibi maddi varlıkların var olduğunu doğrulamada kullanılmasına karşın, diğer denetim amaçları için bunların kullanımı sınırlıdır. Fiziksel kanıtlar incelenen varlığın mülkiyetini ve değerini belirlemede denetçiye yeterli bilgi sağlamaz (Kepekçi, 1996, 86). Örneğin, gözlenen ve sayılan varlık, kiralanmış veya ödünç alınmış olabilir (Gürbüz, 1995, 97).

Bu tür kanıtlar direkt olarak ilgili varlığın fiziki olarak incelenmesi yoluyla toplanırlar. Direkt olarak toplanmaları nedeniyle fiziki kanıtlar güvenilirlik dereceleri en yüksek kanıtlardır (Kardeş, 1996, 84).

4.3.2.2. Doğrulamalar (Teyitler)

Doğrulama, herhangi bir konu hakkında denetlenen işletme dışındaki bilgi sahibi kimselerin (üçüncü kişiler) doğrudan doğruya denetçiye verdikleri cevaplardır.

Üçüncü kişilerden alınan bilgiler, sözlü ve yazılı olabilir. Genellikle de mektup şeklinde olur.

Doğrulama, çeşitli hesap bakiyelerinin, denetlenen işletmenin çeşitli konularda ileri sürdüğü bilgilerin ve işletmenin elindeki varlıkların mülkiyetinin doğruluğunun araştırılmasında kullanılır. Özellikle de alacak hesaplarının denetiminde kullanılan en önemli kanıt türüdür (Gürbüz, 1995, 97).

Denetçi yazılı ve sözlü bildirimlerini almak için aşağıda belirtilen hesaplarla ilgili

üçüncü kişilere başvurur: (Kepekçi, 1996, 87).

- Ticari alacaklar alt hesaplarının bakiyelerini doğrulamak için müşterilere (alıcılara),
- Ticari borçlar alt hesaplarının bakiyelerini doğrulamak için satıcılara,
- Mevduat hesapları ile kredi hesaplarının bakiyelerini doğrulamak için bankalara,
- Şarta bağlı borçlar ve şüpheli alacaklar hesaplarının bakiyelerini doğrulamak için

işletme avukatlarına.

Doğrulamalarda cevaplar direkt olarak denetçiye gönderiliyorsa toplanan kanıtların güvenilirlik dereceleri yüksektir (Kardeş, 1996, 84). Yazılı doğrulama belgelenmiş kanıtların özel bir türü olup en güvenilir olanıdır (Gürbüz, 1995, 97). Ancak doğrulama kanıtlarının değeri üçüncü kişilerin bilgiyi doğru aktarabilme niteliklerine ve cevap verme isteğine bağlıdır (Kepekçi, 1996, 87).

4.3.2.3. Belgelenmiş Kanıtlar

Genellikle denetçilerin görüşlerini oluşturmada en fazla kullandıkları kanıtlar, belgelerdir (Gürbüz, 1995, 98).

Denetim işi, denetlenen işletme ve bağımsız üçüncü kişilerce hazırlanan belgelerin, yetkili incelenmesiyle toplanan kanıtları içerir (Louwers vd., 2005, 78). Bu belgelere aşağıdaki gibi açıklanabilir:

1- Bağımsız Üçüncü Kişilerce Hazırlanan Belgeler: Bu tür belgesel kanıtların büyük çoğunluğu “ dışsal-içsel”dir (örneğin, üçüncü şahıslarca hazırlanmış ancak denetlenen firmaya intikal etmiş belgeler). Kaynakları bakımından, imza, mühür, damga ve diğer ayırıcı özellikleri bulunan *Resmi Yetkili Belgeler* (Formal Authoritative Documents), üçüncü kişilerce hazırlanan *Adi Belgeler* (Ordinary Documents)’den daha güvenilirdir. Çünkü değişikliklerden daha az etkilenirler. Üçüncü kişilerce hazırlanan her iki türe ait belgelerle ilgili birkaç örnek aşağıdaki gibidir:

a) Resmi Yetkili Belgeler: Banka hesap ekstreleri, ipotekli senetler, sigorta poliçeleri, alacak senetleri, hisse senetleri, sözleşmeler, ayrıntılı anlaşmalar.

b) Adi Belgeler: Satıcı faturaları, müşteri siparişleri, kredi talepleri, alacak senetleri (standart banka formunda), sigorta poliçesi başvuruları, basit anlaşmalar, doğrulama mektupları (Louwers vd., 2005, 79).

2- İşletme Tarafından Üretilen ve Hazırlanan Belgeler: Bu tür belgeler “içsel”

kanıtlardır. Bu belgelerin tamamı resmi yetkili olmayabilir ve bazıları çok güvenilirde değildir. Denetlenen işletme kendi iç sürecinde oluşturulmaktadır. Genel bir sorun, bu belgelerin güvenilirliğinin işletmenin iç kontrol kalitesine göre değişmesidir. Bunlar *İçsel Belgeler* olarak nitelenir ve en yaygınları şöyledir: Satış fatura nüshası, satış özeti raporları, maliyet dağılım raporları, borç onayı notları, bütçe ve gerçekleştirme raporları, tali ve bağlı firmalarla ilgili işlemlerin belgeleri, sevk belgeleri, satınalım belgeleri, sipariş emirleri, kredi notları, işlem kayıt defterleri, bilgisayar kayıtları.

Bu belgeler, pek çok işletme yönetimi beyanları (bildirim, iddia) ile ilgili kanıt sağlayabilirler (Louwers vd., 2005, 80).

İşletme dışında düzenlenen belgeler, işletme içinde düzenlenen belgelere göre daha güvenilir kanıtlardır. Çünkü, bunlar bağımsız üçüncü kişilerden elde edilen kanıtlardır. Ancak, bunlar müşteri işletmenin bilgi sistemine girdiği için üçüncü kişilerin beyanlarından (doğrulamalar) elde edilen kanıtlar kadar güvenilir değildir (Kepekçi, 1996, 88). İşletme içinde düzenlenen belgelerin güvenilirliği, iç kontrol sisteminin etkinliğine bağlıdır (Gürbüz, 1995, 98).

Belgeler güvenilirlik derecelerine göre aşağıdaki gibi sıralanabilirler: (Gürbüz, 1995, 98).

- Birinci derece: Denetlenen işletmenin dışında düzenlenmiş, denetlenen işletmeye gönderilmiş ve denetlenen işletmede saklanan belgeler. Örneğin, alış faturası, diğer işletmelerden gelen yazılar gibi.

- İkinci derece: Denetlenen işletme içinde düzenlenen ve üçüncü kişilerce bir işleme tabi tutulduktan sonra denetlenen işletmeye geri gelmiş olan belgeler. Örneğin, ödenmiş borç senetleri, ambar teslim alma fişleri, gider makbuzu, ücret bordroları gibi.

- Üçüncü derece: Denetlenen işletme içinde düzenlenen ve üçüncü kişilere gönderilen belgeler. Örneğin, satış faturaları, sevk irsaliyeleri gibi.

- Dördüncü derece: Denetlenen işletme içinde düzenlenen ve kullanılan belgeler. Örneğin, yönetim kurulu tutanakları, maliyet dağıtım tabloları, hasar tutanakları gibi.

Denetçi belgelenmiş kanıtlarda şu üç noktaya dikkat etmelidir: (Kardeş, 1996, 85).

- İşletmede oluşan işlemlerin belgeye dayandırılmış olmasına ve işlemlerin bu belgelere dayandırılarak kayda alınmış olmasına,

- Belgenin kendisinin güvenilirliğine,

- Hazırlanan belgenin kimler tarafından hazırlandığına.

4.3.2.4. Yazılı Kanıtlar

Bu kanıt türü, bilgi sahibi sorumlu kişinin belli bir olay, durum , hesap veya işlem hakkında imzalı olarak denetçiye verdiği yazılı ifadelerdir.

Yazılı bildirim kanıtları da belgelenmiş kanıtların bir türüdür. Bu kanıtlar, hem işletme içinde hem de işletme dışından elde edilebilirler (Kardeş, 1996, 85).

Denetçi, çalışmaları boyunca denetlenen işletmenin yönetici, memur ve işçilerine çeşitli sorular sorar ve yazılı veya sözlü cevaplar alır. Konunun önemine göre denetçi, verilen cevabın yazılı olmasına karar verebilir. Bu gibi durumlarda bilgi sahibi personel, cevabını yazılı olarak hazırlar ve imzaladıktan sonra denetçiye verir (Gürbüz, 1995, 100). Ayrıca denetim standartları gereği denetçinin, müşteri işletmenin yönetiminden “doğruluk bildirimini” adı verilen bir bildirim alma zorunluluğuda vardır. Bunlar denetçinin işletme içinden elde ettiği yazılı kanıtlardır.

Denetçi, her konuda uzman olmasının mümkün olmadığı için özel bilgi gerektiren konularda uzman kişilerin görüşüne başvurur. Bu da denetçinin işletme dışından elde ettiği yazılı kanıttır (Kardeş, 1996, 85).

İşletme personelinin yazılı beyanları, işletme dışından elde edilen belgeler kadar güvenilir kanıtlar değildir. Ancak, aksi ispat edilinceye kadar işletme yönetiminin beyanlarının geçerli ve güvenilir olduğu kabul edilir (Gürbüz, 1995, 100). Bununla birlikte uzman bilgisine başvurularak alınan bilgilerin güvenilirlikleri de denetçi açısından oldukça yüksektir (Kardeş, 1996, 85).

4.3.2.5. Matematiksel Kanıtlar (Yeniden Hesaplamalar)

Matematiksel kanıtlar, müşteri işletmenin kayıtlarının matematiksel doğruluğunu araştırmak için, denetçi tarafından işletmenin yapmış olduğu hesaplamaların yeniden yapılmasını kapsar (Kepekçi, 1996, 87).

Bu kanıtlar denetçiye tutarların aritmetik doğrulukları hakkında direkt olarak bilgi verir (Kardeş, 1996, 85). Bu kanıt türüne örnek olarak, defter ve mizan toplamlarının yeniden hesaplanması, denetlenen işletmece ayrılmış olan amortisman ve karşılık tutarlarının, vergi, faiz ve dividant ödemelerinin matematik sağlanması gibi verilebilir.

Bu denetim türünün yararlı olabilmesi için denetçi, yapmış olduğu hesaplama ve sağlamaları uygun bir biçimde çalışma kağıtlarına kaydetmelidir (Gürbüz, 1995, 99-100).

Şüphesiz, matematiksel kanıtlar yalnız başına yeterli ve güvenilir kanıt değildir. Yeniden hesaplanan toplamlar, bunların elde edildiği muhasebe verilerinden daha iyi kanıt değildir. Örneğin, stoklar hesabı doğru olarak toplanmış olabilir, fakat doğru olarak ifade edilmeyebilir. Toplamların doğruluğu, stokların mevcut olduğunu veya doğru değerlendirildiğini kanıtlamaz (Kepekçi, 1996, 87).

4.3.2.6. Sözlü Kanıtlar

Sözlü kanıtlar, denetçinin kanıt toplamak amacıyla işletmede çalışan personelle yüz yüze yaptığı görüşmeler sonucu elde ettiği kanıtları ifade eder (Kardeş, 1996, 85).

Sözlü kanıtları oluşturan beyanlar personel tarafından verildiği için çok sınırlı kullanıma sahiptir. Ancak, bazı beyanlar, denetim için gereklidir (Kepekçi, 1996, 87). Çünkü beyanlar, denetçinin sahip olması gereken bilgilere ulaşması için bir başlangıçtır. Ayrıca bu tür kanıtların doğruluğu, başka kanıtlarla desteklenmelidir (Gürbüz, 1995, 100).

Sözlü kanıtlar sonucu denetçi yapacağı denetim çalışmasında hangi tür kanıtları toplayacağını ve çalışmaların hangi denetim alanlarında yoğunlaşacağını belirler. Fakat bu kanıt türünün diğerlerine nazaran güvenilirliği oldukça düşüktür (Kardeş, 1996, 85).

4.3.2.7. Analitik Kanıtlar

Bu kanıt türü, müşteri işletmenin finansal ve finansal olmayan (müşteri sayısı, direkt işçilik saatleri) verilerinin geçmiş yıl verileriyle veya işkolu verileriyle karşılaştırılmasını ve finansal oranların (reşyolar) kullanımını kapsar (Kepekçi, 1996, 88).

Analitik kanıtlar; finansal oranlar (reşyolar), çeşitli istatistiksel analiz yöntemleri (zaman serisi analizleri) ve usullük testleri ile elde edilen bütün kanıtlardan oluşmaktadır (Kardeş, 1996, 85).

Mali tablolarda yer alan kalemlerin tutarları ve bunlara dayanarak hesaplanan yüzdeler ve oranlar geçen yıllarla, benzer işletmelerle ve bütçelerle karşılaştırılabilir. Bu karşılaştırmalar sonucunda önemli farklar tespit edilirse bunların nedenleri araştırılır. İşletme yönetimi, bu

farkların sebeplerini tatmin edici biçimde açıklayamazsa denetçi çalışmalarının kapsamını genişletir.

Karşılaştırmalar ve oranlar, denetçiye dolaylı yoldan tahmini bilgiler sağlayan kanıtlardır. Genellikle analitik kanıtlar denetçiye genel bir görünüm sağlarlar (Gürbüz, 1995, 100).

Analitik kanıtların diğer kanıt türlerine göre güvenilirliği en yüksek kanıtlardır. Bu kanıtlarda güvenilirlik derecesi karşılaştırmalarda kullanılan finansal karakterli ve finansal karakterli olmayan verilerin güvenilirliğine bağlıdır (Kardeş, 1996, 85).

4.4. Denetim Amaçları ile Kanıt Türleri Arasındaki İlişkiler

Denetimdeki temel amaç, gerçek durumun tespiti ve olması gereken ile farklılıklarını sistematik bir şekilde ortaya koymak ve olumsuz noktaları eleştiri konusu yapmaktır (Özer, 1997, 235). Sermaye Piyasası Kurulundan yayımlanmış olan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” de (Seri: X, No:22), “Finansal tabloların bağımsız denetiminin amacı; finansal tabloların finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır” şeklinde belirtilmektedir (Resmi Gazete, 12.06.2006/26196, 4). Bunun yanı sıra denetimin bazı özel amaçları da vardır.

İşletmenin finansal yapısı ve faaliyet sonuçlarını yansıtan finansal tabloların doğru ve gerçeğe uygun bir şekilde hazırlanmasından işletmenin yönetimi sorumludur. Finansal raporlama standartlarına göre finansal tabloların doğru ve gerçeğe uygun hazırlanıp sunulmasında; finansal tablolara yansıtılan kalemlerin muhasebeleştirilmesi, değerlendirilmesi, sunulması ve bunlarla ilgili açıklamaların yapılması sürecinde işletme yönetimi açık veya zımnen değerlendirmelerde bulunur (Resmi Gazete, 12.06.2006/26196, 108). Bu değerlendirmelere işletme yönetiminin beyanları (bidirimleri veya iddiaları) denilmektedir.

Denetim Kanıtları konulu SAS no. 106, (Statement on Auditing Standarts – SAS)’da listelenmiş olan işletme yönetimi beyanları (Fogarty vd., 2006, 45), Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’de de (Seri: X, No:22) aynen çevrilerek aşağıdaki gibi verilmiştir.

İşletme yönetiminin beyanları aşağıdaki gibi sınıflandırılmaktadır:

a) Denetim yapılan dönemdeki işlem türleri ve olaylara ilişkin beyanlar:

1- *Gerçekleşme (Occurrence)*: Kaydedilen işlem ve olayların işletmede meydana gelmiş olması,

2- *Tamlık (Completeness)*: Tüm işlem ve olayların kayıtlara yansımış olması,

3- *Doğruluk (Accuracy)*: Miktarların ve kaydedilen işlem ve olaylarla ilgili diğer verilerin uygun şekilde kaydedilmiş olması,

4- *Dönemsellik (Cutoff)*: İşlem ve olayların doğru muhasebe dönemi içerisinde kaydedilmesi,

5- *Sınıflandırma (Classification)*: İşlem ve olayların uygun hesaplara kaydedilmesi.

b) Dönem sonundaki hesap bakiyelerine ilişkin beyanlar:

1- *Mevcudiyet (Existence)*: Varlık, yükümlülük ve öz sermayenin mevcut olması,

2- *Haklar ve yükümlülükler (Rights and obligations)*: İşletmenin varlıkları üzerinde hak veya kontrolünün olması ile yükümlülüklerine karşı sorumluluğunun bulunması,

3- *Tamlık (Completeness)*: Tüm varlık, yükümlülük ve öz sermaye kalemlerinin kaydedilmiş olması,

4- *Değerleme ve tahsis (Valuation and allocation)*: Finansal tablolarda tüm aktif ve pasif kalemlerin doğru tutarları ile yer alması ve her bir değerlendirme ve tahsise ilişkin işlemlerin uygun olarak kaydedilmesi.

c) Sunum ve dipnotlara ilişkin beyanlar:

1- *Gerçekleşme ve hak ve yükümlülükler (Occurrence and rights and obligations)*: İşletmeye ait açıklanan olay, işlem ve diğer hususların gerçekleşmiş olması,

2- *Tamlık (Completeness)*: Finansal tablolarda açıklanması gereken tüm dipnot bilgilerinin açıklanmış olması,

3- *Sınıflandırma ve anlaşılabilirlik (Classification and understandability)*: Finansal bilgilerin uygun şekilde tanımlanması, sunulması ve dipnotların açık olarak ifade edilmesi,

4- *Doğruluk ve değerlendirme (Accuracy and valuation)*: Finansal ve diğer bilgilerin doğru ve uygun tutarlarda açıklanmış olması (Anonymous, 2006, 114).

Denetimin yukarıda belirtilen amaçlarının temelini, işletme yönetiminin beyanları (bildirim / iddia) olarak adlandırılan *kayıtsal doğruluk, mevcut olmak ve gerçekleşme, bütünlük, haklar ve yükümlülükler, değerlendirme ve dağıtım, sınıflandırma ve açıklama* şeklinde belirlenmiş olan altı adet bildirim oluşturmaktadır. Bu altı bildirim, işletme yönetiminin mali tabloları aracılığıyla yapılır. Denetçi ise bu altı bildirim temel alarak denetimin amaçlarını oluşturur. Belirlenen temel amaç ve özel amaçlar doğrultusunda denetçi yeterli ve güvenilir kanıt toplamak zorundadır. Toplanan kanıt türlerinin her biri farklı denetim amacına ulaşmaya

yardımcı olur. Denetimin amaçlarıyla toplanacak kanıt türleri arasındaki mevcut temel ilişkiler Tablo 4.3.'de gösterilmektedir (Kardeş, 1996, 86).

Tablo 4.3.: Denetimin Amaçları ile Kanıt Türleri Arasındaki Temel İlişkiler

Denetim Kanıtlarının Türleri	Denetimin Amaçları					
	Kayıtsal Doğruluk	Mevcut olmak ve Gerçekleşme	Bütünlük	Haklar ve Yükümlülükler	Değerleme ve Dağıtım	Sınıflandırma ve Açıklama
Fiziki Kanıtlar		X				
Doğrulamalar	X	X				
Belgelenmiş Kanıtlar	X	X	X	X	X	X
Yazılı Bildirimler		X	X	X	X	X
Matematiksel Kanıtlar	X				X	
Sözlü Kanıtlar		X	X	X	X	X
Analitik Kanıtlar		X	X		X	

Denetçi, denetimin bu amaçları doğrultusunda bilanço ve gelir tablosundaki her kalemlle ilgili kanıt toplamak zorundadır. Denetimin belirlenen amacına ulaşmasında toplanacak olan kanıt türü farklılık gösterir.

Denetçi, kayıtsal doğruluğun amacı ile ilgili olarak ana hesapları yardımcı hesaplarla ilişkilendirerek doğruluğunu kontrol etmek için ve muhasebe kayıtlarının matematiksel doğruluğunu belirlemek için kanıt toplar. Bunu da doğrulamalarla, belgelenmiş kanıtları ve matematiksel kanıtları toplamak suretiyle sağlayabilir.

Bilançoda görüldüğü kadar varlık ve borcun olduğunu, gelir tablosundaki kadar gelir ve gider gerçekleştiğini belirlemek amacıyla denetçinin fiziki kanıtlar, belgelenmiş kanıtlar, yazılı bildirimler, sözlü kanıtlar, analitik kanıtlar ve doğrulamalar olmak üzere altı tür kanıt toplaması zorunludur.

Kayıtlardaki işlemlerin ve hesapların mali tablolara eksiksiz bir şekilde yansıtıldığını tespit etmek için denetçi; belgelenmiş kanıtlar, yazılı bildirimler, sözlü kanıtlar ve analitik kanıtlardan oluşan kanıt türlerini toplar.

Finansal tablolardaki kalemlerin doğru bir şekilde değerlendirildiği, maliyetlerin bilanço ile gelir tablosu arasında doğru bir şekilde dağıtıldığı, hasılatın ilgili olduğu dönemde gösterildiğini saptamada ise denetçinin belgelenmiş kanıtları, yazılı bildirimleri, sözlü kanıtları toplaması gerekir.

Tablo 4.4.: İşletme Yönetimi Beyanları, Kanıt ve Denetim Teknikleri

İşletme Yönetimi Beyanları (Bildirim / İddia)	Anahtar Sorular	Elde Edilebilir Kanıt Örnekleri	Denetim Tekniği Örneği
Mevcudiyet ve Gerçekleşme	- Listelenmiş aktifler gerçekten mevcut mu? - Kayıt edilmiş satış işlemleri gerçekten meydana gelmiş mi?	- Aktiflerin fiziksel görüntüleri. - Denetlenen işletmenin sevk belgeleri	- Aktiflerin somut fiziksel incelenmesi. - Kayıt ya da belgelerin incelenmesi (doğrulama – vouching)
Tamlık	- Finansal tablolar tam mıdır? (Dipnotlar dahil) - Bütün işlemler doğru dönemde mi kaydedilmiştir?	- Denetlenen işletme tarafından hazırlanan belgeler. - Denetlenen işletmenin sevk raporları.	- Kayıt ya da belgelerin incelenmesi (izleme – tracing). - Kayıt ya da belgelerin incelenmesi
Haklar ve Yükümlülükler	- Aktifler gerçekten işletmenin kendisine mi aittir? - İlgili yasal yükümlülükler taşınmakta mıdır?	- Üçüncü kişilere ait sözler ve belgeler	- Doğrulamalar
Değerleme ve tahsis	- Hesap değerleri doğru mu?	- Denetlenen işletmece hazırlanan alacaklar hesabı.	- Kayıt sistemini yeniden izleme (Yeniden uygulama)
Tanıtım ve açıklama	- Kullanıcılara yapılan tanıtım ve açıklamalar doğru mu?	- Yönetim tarafından hazırlanan finansal tablolar ve dipnotlar. - Cari yıl hesaplarının geçen yıllikler ile karşılaştırılması.	- Soruşturma - Analitik inceleme

Varlıkların işletmenin gerçek hakları, borçların işletmenin gerçek yükümlülükleri olduğunun denetçi tarafından tespit edilebilmesi için belgelenmiş kanıtlar, yazılı bildirimler, matematiksel kanıtlar, sözlü kanıtlar ve analitik kanıtlardan meydana gelen kanıt türlerini toplaması zorunludur.

Gruplandırma şartlarının yerine getirildiği, kalemlerin anlaşılır ve ilgili açıklamaları içerdiğinin belirlenmesi için ise belgelenmiş kanıtlar, yazılı bildirimler ve sözlü kanıtlar toplanır .

Denetimin amaçlarına ulaşmada denetçinin ihtiyaç duyduğu kanıtları toplaması gereklidir. Denetçi, müşteri işletme yönetiminin finansal tablolar aracılığıyla yaptığı bildirimlere dayanarak işlemlerin sınıflandırılması ve her bir hesap bakiyesi ile ilgili özel denetim amaçlarını belirledikten sonra, bu amaçlara ulaşmada kullanacağı denetim tekniklerini seçer (Kardeş, 1996, 87). Yukarıda Tablo 4.4.'te İşletme yönetiminin beyanları (bildirim / İddia) ile denetçinin elde edebileceği kanıt türleri arasındaki ilişkiyi ve her biriyle çok yakın ilişkili denetim teknikleri gösterilmektedir (Louwers vd., 2005, 80).

4.5. Kanıtların Toplanması ve Değerlendirilmesinde Denetim Testleri

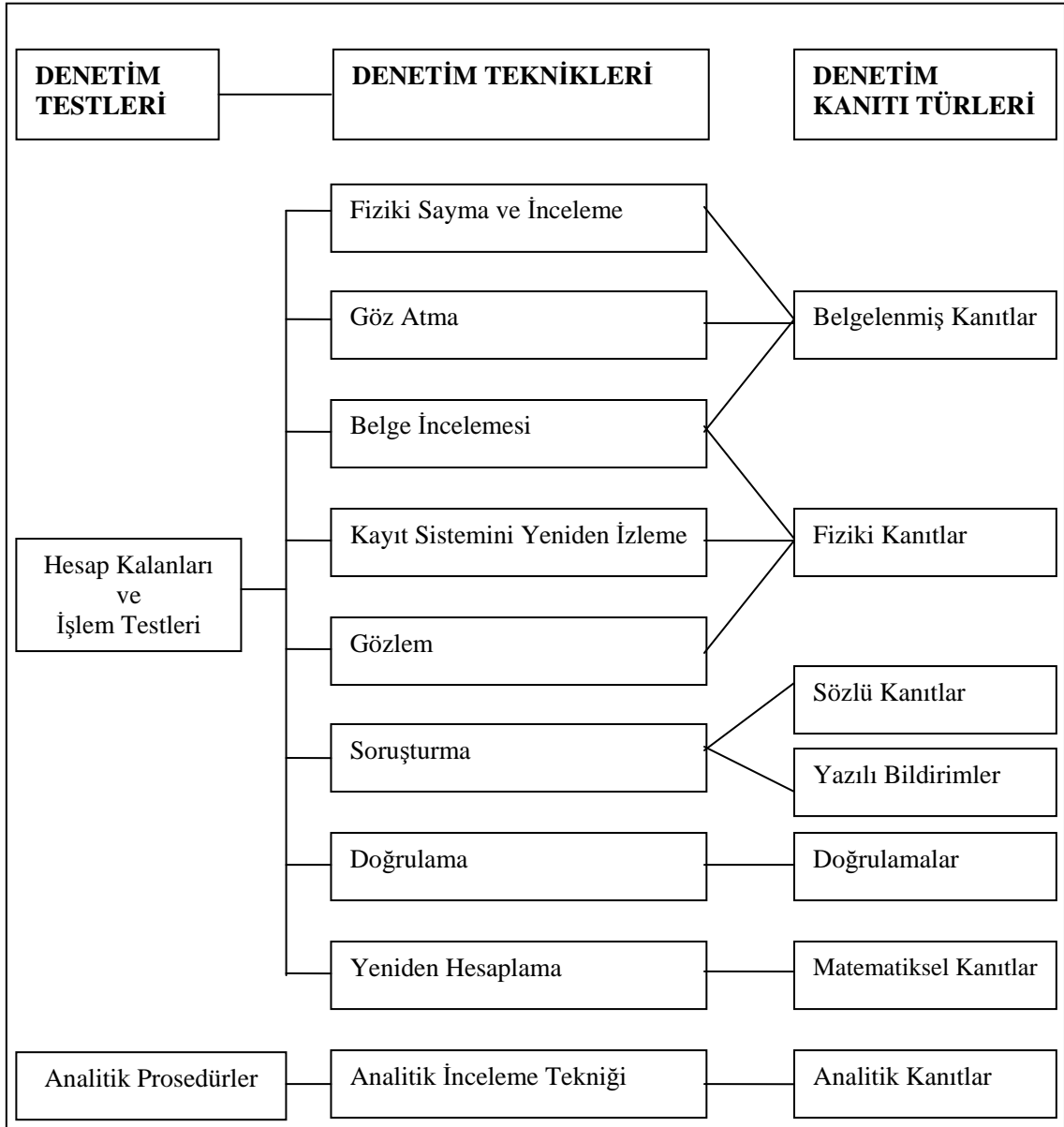
Denetim amaçlarına ulaşmada denetçinin ihtiyaç duyduğu kanıtları toplamak ve değerlemek için çeşitli denetim testlerinin kullanılması gerekir. Çalışma alanı standartlarından üçüncüsü, toplanacak kanıtların mevcut olan iki çeşit denetim testi kullanılarak toplanmasını öngörmektedir. Söz konusu testlerden birincisi *hesap kalanlarının ve işlemlerin test edilmesi*, ikincisi de *analitik inceleme prosedürleri*'dir. Bu testler, maddilik testleri veya doğruluğu kanıtlayıcı testler olarak adlandırılmaktadır (Kardeş, 1996, 88). Alanyazında, maddi doğruluk testleri denildiğine de rastlanılmaktadır (Kaval, 2003, 108).

Hesap kalanları ve işlem testleri, işlemlere ve kalanlara ilişkin muhasebe tutumunun doğruluğuna ve geçerliliğine yönelik kanıtların toplanmasına katkıda bulunur. Bu testlerin amacı işlemlerde ve hesap kalanlarında olabilecek herhangi bir hata veya düzensizliğin belirlenmesine yöneliktir. İşlemlere ilişkin olarak yapılan maddilik testleri yıl içindeki ve dönem sonuna yakın tarihlerdeki denetim çalışmalarında yer alırlar. Hesap kalanı testleri ise dönem sonundaki denetim çalışmalarında yer alırlar.

Analitik inceleme prosedürleri ise maddilik testlerinin ikinci türünü oluştururlar. Bu prosedürler veriler arasındaki ilişkilerin incelenmesi ve karşılaştırılması ile ilgili çalışmaları kapsar. Denetim sürecinin kanıt toplama aşamasında destekleyici bilgilerden oluşan analitik kanıtları elde etmede kullanılırlar. Dönem içi ve dönem sonu olmak üzere bütün bir denetim çalışması boyunca yer alırlar.

Denetçi destekleyici bilgilerden oluşan kanıtları elde etmede dokuz tane denetim

teknğine başvurur. Bunlarda ilk sekiz tanesi hesap kalanı ve işlem testlerinin uygulanmasında oldukça yoğun şekilde kullanılmaktadır. Dokuzuncu ve sonuncu teknik ise analitik inceleme prosedürlerinin uygulanmasında yer almaktadır. Adı geçen denetim teknikleri ile kanıt türleri arasındaki mevcut ilişki Şekil 4.4.'de gösterilmektedir.



Şekil 4.4.: Denetim Testleri, Teknikleri ile Kanıt Türleri Arasındaki İlişki

Şekil 4.4'de gösterildiği gibi denetçinin toplayacağı kanıt türlerinin her biri için farklı farklı denetim tekniklerine başvurulması gerekmektedir. Denetçinin denetim tekniklerini kullanmadaki temel amacı maksimum faydayı elde etmektir. Bu faydayı elde ederken ise bazı önemli etkenlerin göz önüne alınması gerekir. Çünkü kullanılacak olan denetim tekniklerinin her biri belirli şartlara uymayıp aralarında farklılıklar gösterirler. Bu noktada denetçiye düşen

önemli görev ise mevcut şartlara uyan en iyi tekniği seçerek, hem en kaliteli kanıtı elde etmesine yardımcı olmak hem de zaman tasarrufu sağlamaktır (Kardeş, 1996, 88).

Denetçi kullanacağı denetim tekniğini seçerken gözönüne alması gereken faktörler aşağıda belirtilmektedir: (Çömlekçi, 1978, 23).

- Temin edilecek kanıtın türü,
- Kanıtın güvenilirliği ve etkenliği,
- Tekniğin kullanılmasından doğacak giderler,
- Diğer tekniklerle uyumluluk,
- Çok yönlülük ve uygulanabilirlik,
- Denetlenen işletmece kabul edilebilirliği,
- Mesleki yönden kabul edilebilirliği,
- Pratik oluşu.

Denetim tekniklerinin yardımıyla denetim işlemleri uygulanır ve kanıtlar toplanır. Belirlenmiş olan bu dokuz denetim tekniğinin hangilerinin kullanılacağını denetçi gereken etkenleri gözönüne alarak hem denetim programını hazırlama aşamasında hem de denetim çalışması ilerledikçe programda gerekli değişimleri yapacağı sırada kararlaştırır (Kardeş, 1996, 88).

4.6. Kanıt Toplama Teknikleri ve Yöntemleri

Denetim programının yürütülmesi safhasında denetçiler belirli denetim teknikleri uygulayarak denetim kanıtları toplar. Toplanan kanıtlar değerlendirilerek kuruluşun finansal tablolarının doğruluğu ve dürüstlüğü yargılanır. Kuruluşun finansal tablolarının doğruluğu ve dürüstlüğü hakkında bir görüşe varmak için mutlaka yeterli sayıda uygun kanıtların toplanması zorunludur (Kenger, 2001).

Denetçi, denetim yöntemleri ve denetim işlemlerinden oluşan geleneksel denetim tekniklerine başvurarak işletmenin muhasebe kayıt ortamından elde edilebilecek kanıtları toplayabilir. Ayrıca, denetçi denetlenen işletmenin kayıt ortamından elde edilen kanıtların doğruluğunun saptanması ve desteklenmesi için destekleyici kanıt toplama tekniklerine başvurarak da destekleyici kanıtları toplayabilir. Denetim kanıtı toplama teknikleri Tablo 4.4.'de belirtilmektedir.

Denetçi, denetim süresince bu tekniklerden uygun olanlarına ve ihtiyaç duyduğu teknikleri kullanacaktır (Türker vd., 2003, 79).

Tablo 4.5.: Denetim Kanıt Toplama Teknikleri

Geleneksel Kanıt Toplama Teknikleri	Denetim yöntemleri Denetim işlemleri
a) Denetim İşlemleri	<ul style="list-style-type: none"> • Karşılaştırma işlemi • Tutar aktarmalarının denetimi • Aritmetik inceleme • Belge inceleme
b) Destekleyici Kanıt Toplama Teknikleri (Denetim Yordamları, Denetim İşlemleri)	<ul style="list-style-type: none"> • Fiziki Sayma ve inceleme • Göz atma • Belge inceleme • Kayıt sistemini yeniden izleme • Gözlem • Soruşturma • Doğrulama • Yeniden hesaplama • Analitik inceleme
c) Denetim Yöntemleri	<ul style="list-style-type: none"> • Şekli denetim ve maddi denetim • Aralıksız denetim ve örnekleme yoluyla denetim • İleriye doğru denetim ve geriye doğru denetim • Doğrudan denetim ve dolaylı denetim

4.6.1. Geleneksel Denetim İşlemleri

Genel olarak denetim görüşüne varmada denetçinin yaptığı çalışmalara denetim işlemleri denmektedir.

4.6.1.1. Karşılaştırma İşlemi

Karşılaştırma, genel olarak defter kayıtları arasındaki doğruluğu araştırmaya yönelik inceleme işlemlerdir. Karşılaştırma işleminde amaç, muhasebe tekniği ve çift taraflı kayıt tutma ilkesi açısından tutarlar arasında eşitliğin var olup olmadığının tespit edilmesidir. Uygunluğun araştırılmasında toplamlar arasında karşılaştırma ve tek tek tutarlar arasında karşılaştırma

yapılır. Denetim sırasında tek tek tutarların ilgili hesaplara ilişkin tutarların da karşılaştırması yapılır. Buna göre yevmiye defteri, yardımcı defterler ve büyük defterler hesapları arasında tutar karşılaştırmaları yapılır (Kenger, 2001).

Denetçi, çeşitli nedenlerle aralarında uygunluk bulunduğu tutarlar arasında karşılaştırmalar yaparak denetim kanıtı toplayabilir (Türker vd., 2003, 81).

4.6.1.2. Tutarar Aktarmalarının Denetimi

Tutar aktarmalarının denetimi tekniği ile kanıt toplamanın temel amacı, tutarların (rakamların yanlış yazılması gibi) yanlış aktarılması veya doğru tutarların ait oldukları hesaba değil de başka bir hesaba kaydedilmesi sonucu meydana gelmiş muhasebe hatalarını ortaya çıkarmaktır. Örneğin; beş milyon liralık bir faturanın yanlışlıkla elli milyon olarak muhasebeleştirilmiş olması veya demirbaşlar hesabına kaydedilmesi gereken bir faturanın yanlışlıkla bir gider hesabına yazılmış olması (Türker vd., 2003, 81). Tutar aktarmalarının denetimi karşılaştırma işlemini tamamlayan bir işlemdir (Kenger, 2001).

4.6.1.3. Aritmetik İnceleme

Karşılaştırma ve tutar aktarmalarının kontrolünden sonra denetim, muhasebe kayıt ortamında ve belgelerdeki dört işlemlerdeki doğruluğun araştırılması ve bu işlemlerin yinelenmesi yoluyla gerçekleştirilen bir hesap kontrolüdür. Muhasebe verilerinin çoğunluğu aritmetik işlemler sonucu elde edilmektedir. Denetçi kendisine sunulan muhasebe verilerinde her zaman için hesap hatası olabileceğini unutmamalıdır. Bu nedenle denetçi aritmetik inceleme işlemlerine başvurmalıdır (Kenger, 2001).

Denetçi, aritmetik işlemlerin çokluğu nedeniyle, örnekleme yaparak bazı aritmetik işlemleri tekrarlamalı ve doğruluklarını kontrol etmelidir. Örneğin, amortisman ve yeniden değerlendirme hesaplamalarının aritmetik inceleme ile doğruluklarının test edilmesi (Türker vd., 2003, 81).

4.6.1.4. Belge İnceleme

Geleneksel kanıt toplama tekniklerinden biri olan belge incelemesi tekniğinde temel amaç, önemli olan hataları kaynağında belirlemek ve ileriye yansımaları engellemektir (Türker vd., 2003, 82).

Denetim sürecinde belge inceleme denetim işlemleri içinde en önemli olanıdır. Muhasebe kaydına başlanırken yapılacak bir hata ileriye doğru tüm muhasebe kayıtlarına aynı yönde yansır. Bu nedenle belge incelenmesi denetimde büyük önem taşır (Kenger, 2001).

Belge incelemesi iki aşamalı bir süreçtir. Birinci aşamada belgeler ile defter kayıtları arasında uygunluk aranır, ikinci aşamada ise, defter kayıtlarına esas teşkil eden belgelerin şekli ve maddi uygunlukları kontrol edilir (Türker vd., 2003, 82).

Belgeler ile defter kayıtları arasındaki uygunluğun araştırılmasında dikkat edilecek konu, her bir muhasebe kaydı ile bu kayda esas oluşturan belge arasında maddi doğruluğun da karşılaştırılmasıdır (Kenger, 2001).

Belgelerin şekli ve maddi uygunluklarının kontrolleri yapılırken dikkat edilecek hususlar ana hatlarıyla aşağıdaki gibidir: (Türker vd., 2003, 82).

- Belgelerin aritmetik doğruluğu araştırılmalıdır.
- Belge üzerindeki açıklama olayı yanlış anlamaya yol açmadan tüm açıklığıyla yansıtılmalıdır.
- Belgeler üzerindeki onay ve imzaların geçerliliği araştırılmalıdır.
- Belgeler sıra numarası izlemeli ve bu numaraya göre atlanmadan tasnif ve dosyalanmış olmalıdır.
- Her belge üzerinde düzenlenme tarihi veya işletmeye giriş tarihi aranmalıdır.
- Her belge muhasebe kaydını yapan kişi tarafından kayıt yapıldığında imzalanmış olmalıdır.
- Belgeler bir daha kullanılmayacak bir biçimde damgalanmalıdır.
- Belgelerin her zaman kolaylıkla bulunabilmesi için belge üzerine ve ilgili hesaplara gerekli açıklama düşülmelidir.

4.6.2. Destekleyici Geleneksel Kanıt Toplama Teknikleri

Denetçi, görüşüne esas olan sonuçlara ulaşabilmek ve yeterli denetim kanıtı toplayabilmek için aşağıdaki hususlarda denetim tekniklerinden yararlanır:

a) Finansal tablolarda ve işletme yönetiminin beyanlarındaki önemli yanlışlık risklerini değerlendirmek için iç kontrol de dahil işletmenin, faaliyet koşullarının ve çevresiyle olan ilişkilerinin kavranması,

b) Önemli olduğunda veya denetçinin önemli olduğuna karar verdiğinde, işletme yönetiminin beyanlarındaki yanlışlıkları önlemek veya tespit edip düzeltmek için kontrollerin işleyiş etkinliğinin test edilmesi,

c) İşletme yönetiminin beyanlarındaki önemli yanlışlıkların tespit edilmesi (Resmi Gazete, 12.06.2006/26196, 109).

Denetçiler üç amaç için denetim tekniklerini kullanırlar:

1- Denetlenen işletmeyle ilgili bütün riskleri ve işletmenin anlayışını kavramak için (risk değerlendirme yöntemleri),

2- Denetlenen işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğini test etmek için (kontrol testleri),

3- Denetlenen işletmenin finansal tablolarındaki tutar ve açıklamalarla ilgili yönetim beyanları (örneğin, finansal tablolardaki; mevcudiyet ve olaylarla, haklar ve yükümlülüklerle, değerlendirme ve tahsisle, tanıtım ve açıklamalarla ilgili) ile ilgili kanıt üretmek için (doğrulama yöntemleri) (Louwers vd., 2005, 78).

Pek çok denetçi çalışmaları ile ilgili zamanlarının çoğunu, yönetim ve kontrol risklerini değerlendirmede ve denetim görüşünü destekleyecek kanıtların bulunması için harcamaktadır (Pickett ve pickett, 2005, 15). Çoğunlukla denetçiler, görüşlerini destekleyecekleri farklı tür kanıtları bir arada kullanırlar. Farklı kaynaklardan destekleyici bilgi elde etmek en uygundur. Yönetimin çalışanlarını sorgulamak, kanıt toplamaya başlamak için en iyi yerdur. Çünkü yönetim, şirketin finansal tablolarından sorumludur. Yönetimi soruşturmak yeterli değildir, bununla birlikte, en iyi yaklaşım soruşturma neticesinde yönetimin vermiş olduğu bilgileri desteklemek için belirli denetim tekniklerini kullanarak en yüksek yeterliliğe sahip kanıtları araştırmaktır. Fiziksel inceleme ve matematiksel hesaplama konu ile ilgili değilse ya da uygulanması mümkün değil ya da çok maliyetli ise kanıt hiyerarşisinde yer alan daha alttaki kanıtlardan en iyisi kullanılır. Vurgulanmak istenen, önemli kanıtı elde etmek gerçekten zor ve maliyetlidir. Ancak onu elde etmeyi başaramamak kabul edilebilir bir neden değildir. Denetçiler kanıtın yeterli olup olmadığını tespit etmek için (fayda - maliyet analizi uygulayarak) mesleki bilgi ve tecrübelerini kullanırlar, elde edilecek kanıt harcanan emeğe

değmelidir (Louwers vd., 2005, 39).

4.6.2.1. Fiziki İnceleme (Sayım ve Envanter İncelemesi)

Maddi varlıkların incelenmesi (inspection of tangible assets) olarak adlandırılan (Louwers vd., 2005, 81) fiziki inceleme, Sermaye Piyasası Kurulundan yayımlanmış olan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” de (Seri: X, No:22), “Maddi duran varlıkları inceleme, varlıkların fiziksel olarak incelenmesini ifade eder.” şeklinde tanımlanmaktadır (Resmi Gazete, 12.06.2006/26196, 111).

Denetçinin elde edebileceği en kuvvetli kanıtlardan biri, kayıtlarda ve belgelerde gösterilen aktif kıymetlerin fiziksel olarak işletmede mevcut oluşudur. Bu teknik maddi varlıklarla sınırlıdır. Kasa, alacak senetleri, hisse senetleri ve tahviller, stoklar, binalar, demirbaşlar, makina ve tesisler bu tür aktif kıymetlerdir. Örneğin, işletmenin kasasında mevcut paranın denetçi tarafından görülmesi ve sayılması onun mevcut olduğunun kanıtıdır (Kepekçi, 1996, 91).

Denetçi, stokların fiziki sayımına katılımı veya diğer teknikleri planlarken aşağıdaki hususları göz önüne almalıdır:

- a) Stoklarla ilgili önemli yanlışlık riskleri,
- b) Stoklarla ilgili iç kontrol sisteminin yapısı,
- c) Stokların fiziki sayımı ile ilgili yeterli yöntemlerin oluşturulup oluşturulmadığı, uygun talimatların yayınlanıp yayınlanmadığı,
- ç) Sayımın zamanlanması,
- d) Stokların tutulduğu yerler,
- e) Bir uzman yardımına ihtiyaç duyulup duyulmadığı (Resmi Gazete, 12.06.2006 / 26196, 113).

Fiziki inceleme tekniğinde şu işlemler yapılır:

- a) İncelenecek varlık teşhis edilir; denetçi önce inceleyeceği varlığı görür, kayıtlarda gözükten varlığın gerçekten var olup olmadığını belirler (Gürbüz, 1995, 102). Fiziki varlığı tespit edilen unsurların mülkiyetinin denetlenen işletmeye ait olup olmadığını belgelere başvurularak denetlenmesi gerekir. Örneğin; işletme bilançosunda kayıtlı olan bir makinenin doğruluğunun tespitinde öncelikle sözkonusu makinenin fiziki olarak işletmede bulunup bulunmadığına ilişkin fiziki tespit yapılacak ve fiziki olarak var olan makinenin işletmeye ait olup olmadığını tespiti için de faturasının denetlenen işletme adına düzenlenip

düzenlenmediğinin kontrol edilmesi gerekecektir (Türker vd., 2003, 83).

b) Görülen varlığın miktarını tespit etmek için sayım yapılır; (Gürbüz, 1995, 102). Sayım işlemi, maddi varlıkların bilanço tarihi itibarıyla defter-i kebir hesaplarının kalanlarına ne derece uyduğunu belirlemek amacıyla yapılır (Kepekçi, 1996, 91). Sayım, genellikle fiziki incelemenin en doğal parçasıdır. Basit ve açık bir işlem olmasına rağmen bazı durumlarda sayım işlemi güçtür. Sayılacak birim sayısı çok fazla olabilir. Ayrıca, varlıklar sandık, paket ve balya halinde kapalı ambalajlar içinde olabilir. Bu durumlarda ambalajları tek tek açmak ve saymak zaman alıcı ve masraflı olduğundan örnekleme yöntemi kullanılır.

c) Denetlenen varlığın kalitesi belirlenir; incelenen varlığın kalitesini belirlemek, denetçinin en güç görevlerinden biridir. Her maddenin kalitesini ve tüm özelliklerini bilmesi imkansızdır. Denetçi, mesleki özen ve dikkat göstererek incelenen varlığın kalitesini değerlemeye çalışmalı ve gerekli hallerde bilirkişi ve uzmanlardan rapor istemelidir.

ç) İncelenen varlığın saflığı (sahte olup olmadığı) tespit edilir; denetçi incelenen varlığın veya onu tespit eden belgenin gerçek olup olmadığını belirlemek zorundadır. Gösterilen varlığın sahte veya taklit olup olmadığını araştırmalıdır. Örneğin kasadaki parayı sayarken bunların sahte olup olmadığına dikkat etmelidir (Gürbüz, 1995, 102).

Denetçi bu teknikle ilgili olarak, işletme yönetiminin aşağıdaki hususlara ilişkin talimat ve uygulamalarını gözden geçirir:

a) Kontrol yöntemlerinin uygulanması, örneğin kullanılmış stok kartlarının toplanması, kullanılmamış stok kartlarının muhasebeleştirilmesi, sayım ve tekrar sayım yöntemleri,

b) Yarı mamullerin hangi safhada tamamlandığı, az hareket gören, modası geçmiş veya hasarlı ve konsinye mallar gibi üçüncü şahıslara ait stokların doğru olarak belirlenmesi,

c) Stok yerleri arasındaki stok hareketlerinin ve dönem sonu öncesi ve dönem sonrasında oluşacak stok giriş ve çıkışlarına ilişkin, uygun düzenlemelerin yapılıp yapılmadığı.

Stoklar üçüncü bir tarafın himayesi ve kontrolü altında ise, denetçi, işletme adına tutulan stokların miktarını ve durumunu üçüncü taraflardan direk teyit etmek zorundadır. Bu durumda denetçi aşağıdaki hususları göz önünde tutar:

a) Üçüncü tarafın dürüstlüğü ve bağımsızlığı,

b) Fiziki stokların sayımının gözlenmesi veya başka bir denetçinin gözlemlemesi için gerekli ayarlamaların yapılması,

c) Stokların doğru olarak sayıldığından ve yeterince korunduğundan emin olmak için, üçüncü tarafın iç kontrol sisteminin yeterliliğine dair başka bir denetçi raporunun temin edilmesi,

ç) Üçüncü taraflarca tutulan stoklara ilişkin belgelerin incelenmesi, bu kapsamda ambar

fişlerinin veya stokların teminat olarak verildiği durumlarda diğer taraflardan alınan teyitlerin elde edilmesi gibi işlemler (Resmi Gazete, 12.06.2006/26196, 114).

Bu tekniğin başlıca zayıf yönleri şunlardır:

a) Fiziki inceleme ve sayım tekniği sadece elde bulunan maddi varlıkların denetiminde kullanılır; denetim konusu iktisadi kıymetin maddi varlığı yoksa bu teknik uygulanamaz. Örneğin alacak hesapları, borç hesapları gibi. Denetim konusu iktisadi kıymetin fiziki varlığı olmasına rağmen denetim sırasında işletmenin elinde bulunmaması halinde de bu teknik uygulanamaz. Örneğin bankaya yatırılan paralar, teminata verilen senetler ve konsinye verilen mallar gibi.

b) Fiziki inceleme ve sayım tekniği, bir varlığın denetlenen işletmeye ait olduğunu ispatlamak için yeterli değildir; örneğin, gösterilen varlık kiralanmış, ödünç veya konsinye alınmış olabilir. Böyle bir kıymetin maddi varlığı, denetçiyi yanıltabilir. Bu nedenle denetçi varlığın mülkiyetini ispat eden ek kanıtlar elde etmelidir.

c) Fiziki gözden geçirme ve sayım tekniğinin maliyeti diğer tekniklere göre yüksektir (Gürbüz, 1995, 103).

Denetçiler, fiziki inceleme tekniğini kullanarak maddi kıymetlerin varlığı ve durumu hakkında doğrudan bilgi edinirler ki; doğrudan edinilen bilgilerin güvenilirliği de yüksektir. Dolayısıyla, en yüksek güvenilirliğe sahip fiziki kanıtlar fiziksel inceleme sonucunda toplanan kanıtlardır (Türker vd., 2003, 83-84).

4.6.2.2. Göz Atma

Göz atma tekniğinde denetçi, denetlediği işletmenin muhasebe bilgi sistemini yüzeysel olarak inceler ve bu inceleme sonrasında farkına vardığı olağandışı uygulamaları saptar. Daha sonra saptadığı olağandışı uygulamalar için derinlemesine araştırma yapar (Türker vd., 2003, 90).

Bu teknikle, belgelerin, kayıtların ve tabloların dikkatli bir incelemeye tabi tutulması yerine, daha fazla araştırmayı gerektirecek olağandışı işlemleri ve hesap kalanlarını belirlemek amacıyla belgeler, kayıtlar ve tablolara göz atmak da bir denetim prosedürü kabul edilebilir. Örnek olarak, denetçi alıcılar hesabı icmalinde alacak kalanı veren hesapların olup olmadığına veya alıcılar yardımcı hesaplarında uzun süredir tahsil edilmemiş büyük alacakların olup olmadığına göz atabilir (Kepekçi, 1996, 95).

Dolayısıyla, meslek mensubu göz atma tekniği ile doğrudan denetim kanıtı toplamamakta, diğer hangi kanıt toplama tekniklerini uygulayarak hangi denetim kanıtlarını toplaması gerektiğini saptamaya çalışmaktadır (Türker vd., 2003, 90).

4.6.2.3. Belge İnceleme

Muhasebenin temel kavramlarından birisi de "tarafsızlık ve belgelendirme kavramı"dır. Bu kavram gereği, muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması gerekmektedir. Finansal tablolaradaki bilgilerin doğruluğu, muhasebe kaydının doğruluğuna; muhasebe kaydının doğruluğu da kaydın dayanağı olan belge veya belgelerin doğruluğuna bağlıdır (Türker vd., 2003, 84).

Kayıtların veya belgelerin incelenmesi (inspection of records or documents) olarak adlandırılan belge inceleme, Sermaye Piyasası Kurulundan yayımlanmış olan "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ" de (Seri: X, No:22), "İnceleme, kağıt ortamında, elektronik ortamda veya diğer ortamlarda tutulan, iç veya dış kaynaklı kayıt ve belgelerin incelenmesini ifade eder." şeklinde tanımlanmaktadır (Resmi Gazete, 12.06.2006/26196, 112). Başka bir tanım da: Muhasebe kayıtlarına temel teşkil eden belge ya da belgelerin incelenmesinde kullanılan tekniğe "Belge İnceleme Tekniği" denir (Sipahi, 2001, 125).

Belge inceleme tekniğinin üç temel yöntemi vardır. Bu yöntemler; doğrulama (vouching), izleme (tracing), tarama (scanning)'dır.

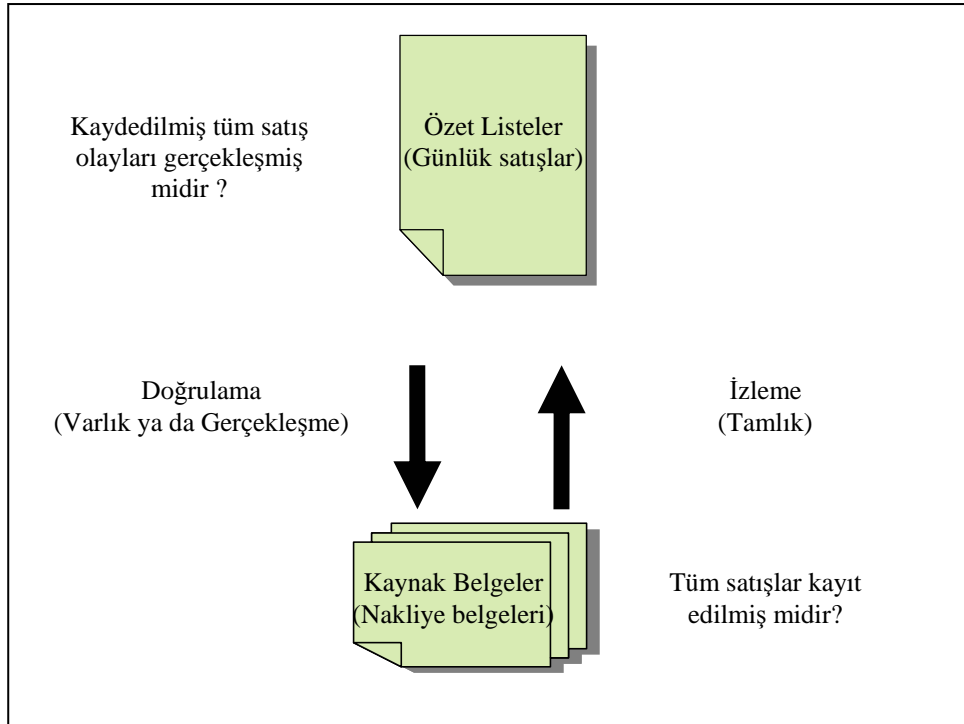
1- Doğrulama (Vouching) :

Belgelerin incelenmesinde doğrulama önemli bir denetim kanıtı araştırma yöntemidir. Doğrulama' da denetçi finansal bilginin bir olayını / bölümünü seçer, olayın sonundan başlayarak, genellikle defter-i kebir veya yevmiye defterinden, süreci adım adım geriye doğru takip ederek kaynağına kadar izler. Denetçi, yevmiye defteri veya veri giriş listesi, satış özeti, satış faturası nüshası, nakliye belgeleri ve sonunda müşteri sipariş emirleri ile sonlandırır. Belgelerin doğrulanması, bütün kayıtlı verilerin yeterince desteklenip desteklenmediği konusunda denetçilere yardımcı olabilirler (varlık ya da gerçekleşme beyanları – the existence or occurrence assertions), fakat doğrulama bütün olayların kayıtlanıp kayıtlanmadığı hususunda kanıt sağlamaz (tamlik beyanı - the completeness assertion) (Louwers vd., 2005, 80).

2- İzleme (Tracing):

Belgelerin incelenmesinde izleme, doğrulamanın tam tersi bir yöntemdir. İzleme uygulamasında denetçi esas bir kaynak belge seçer ve belgenin kaynaktan başlayıp süreci adım adım ileriye doğru takip ederek kayıttan sonu olan yevmiye defteri veya defter-i kebir'e kadar izler. Örneğin, maliyet hesapları ile ilgili ücret bordrosu örnekleri (kaynak belge), satış hesapları ile ilgili satış faturaları (kaynak belge), alacak hesapları ve alt hesapları ile ilgili peşin alımlar, borç hesapları ve alt hesapları ile ilgili peşin ödemeler izlenir.

İzleme'nin kullanımıyla, denetçi tüm olayların kaydedilip kaydedilmediğine karar verebilir (tamlik beyanı – the completeness assertion), doğrulama yöntemi ile toplanan kanıtın tamamlanması sağlanır. Bununla birlikte, kaynak belgelerden elde edilemeyen olaylara karşı dikkatli olunmalıdır, çünkü muhasebe sistemi içine girilmemiş olabilir. Örneğin, kayıt edilmemiş borçların, hammadde siparişlerinin araştırılması, mali yıl sonunu izleyen dönemde alınan faturaların incelenmesini ve yıl sonuna yakın tarihli satış belgelerinin incelenmesini kapsamalıdır. Uygulamada doğrulama (vouch) ve izleme (trace) terimleri genellikle karıştırılmakta ve birbirinin yerine kullanılmaktadır. Önemli olan kavram testin yöntemidir.



Şekil 4.5.: Belge İnceleme Tekniğinin Yöntemlerinin İşleyişi

3- Tarama (Scanning):

Tarama, denetçilerin denetlenen işletme belgesindeki sıra dışı işlem ve olaylara karşı genel olarak ipucu niteliğindeki verilerin kullanılması yöntemidir. Tipik olarak tarama, bir denetim programında: “Alacak kayıtları için harcama hesaplarını tarama; herhangi bir kaynak bilgileri ile ilgili doğrulamadır (vouch).”

Genel olarak tarama, sıra dışı herhangi bir şeyi arama yaklaşımı “gözleri açma” dır. Tarama yöntemi doğrudan kanıt üretmez, ancak toplanmış olan kanıtlarla ilgili sorular sorabilir. Tarama yoluyla bilgisayarlı denetim yazılımları kullanılarak daha ileri denetim incelemeleri yapılabilir. Tipik işlemler; gelir hesaplarındaki borçlar, harcama hesaplarındaki alacaklar, olağan üstü büyük zarar yazılmış alacak hesapları, olağan üstü büyük tutarlı ödenen çekler, yıl sonunu takip eden aydaki olağan üstü küçük hacimli satışlar ve yıl sonundan hemen önce büyük peşin depozitolar taramanın etkinliğiyle ortaya çıkarılırlar. Tarama, muhasebe kayıtlarının varlık (the existence) ve tamlıklarıyla (the completeness) ilgili bazı kanıtlara katkıda bulunabilir.

Tarama, denetim kararlarında uygulanan örnekleme metodları içinde çok değerlidir. Örnek, denetim için seçilen işlemin esasıdır, ancak işlemin tümünü yansıtmaz ve seçilen örnekte ortaya çıkarma riski (detection risk) her zaman bulunur. Böyle bir durum hatalı bir karara neden olabilir. Denetçiler bu ortaya çıkarma riskini örnek olarak seçilmeyecek işlemlerin taranmasıyla azaltabilirler ve böylece hatalı karara karşı korunmuş olurlar (Louwers vd., 2005, 81).

Muhasebe denetiminde, belgelere dayalı kanıtların toplanması denetim süreci içerisinde denetçinin oldukça büyük zamanını almaktadır. Muhasebe kayıtlarına temel teşkil eden belgelerin incelenmesine denetçi ayrı bir özen göstermektedir. Belgelerin incelenmesi beraberinde kayıtlarında incelenmesi gerekliliğini ortaya çıkarmaktadır. Çünkü denetçi, belgelere öncelikle kayıtlar vasıtasıyla ulaşır. Ancak denetçinin finansal tabloların temelini teşkil eden kayıtların ve kayıtların temelini teşkil eden belgelerin tamamını incelemesi mümkün değildir. Bu nedenle denetçi, belgelerin ve kayıtların incelenmesinde örnekleme tekniğini kullanır. Denetçi yapmış olduğu örnekleme sonucu elde etmiş olduğu belgelerin bir kısmını özellikle Türkiye açısından çeşitli kanunlar ile çerçevesi çizilen belge sınıfına girip girmediğini de test etmek zorundadır. Elde edilen belgelerin belge niteliğine haiz olmalarının yanı sıra şekli özelliklerinin de dikkate alınması gerekmektedir.

Muhasebe denetiminde tüm belgelerin denetçi tarafından incelenmesi ekonomik olmadığı kadar, yapılacak bu %100 inceleme denetimin güvenilirliği açısından da sağlıklı değildir. Kanıtların %100' ünün incelenmesinin maliyeti, kanıtların sadece bir kısmının

incelenmesiyle, olası hatalı bir görüş bildirilmesinin olumsuz sonuçlarından daha büyük olabileceğinden, denetçinin bazı belirsizlikleri önceden kabul etmesi gerekmektedir. Bu nedenle, belge denetiminde örnekleme oldukça fazla kullanılır (Sipahi, 2001, 127).

Belgeler, denetçinin görüşünü oluşturmada en fazla kullandığı kanıtlardır. Bu nedenle belgelerin incelenmesi muhasebe denetiminde yaygın olarak kullanılır. Etkin bir belge incelenmesi ve kayıtlarla karşılaştırılması sürecinde aşağıdaki işlemler yapılır: (Gürbüz, 1995, 105).

a) Belgenin sahte olup olmadığı hakkında genel bir kanaat elde edilmeye çalışılır. Şüphelenilen belgeler geniş bir incelemeye tabi tutulur.

b) Belgenin denetlenen işletmeye ait olup olmadığı araştırılır. Örneğin isim benzerliği veya yanlışlıkla bir banka dekontu denetlenen işletmeye gelmiş ve kayıtlarına geçmiş olabilir.

c) Belgenin gösterdiği işlemin, işletmenin amaç ve faaliyetlerine uygun olup olmadığı araştırılır. Örneğin; bir memurun kişisel ihtiyacı için alınmış olan bir malın faturası, işletme adına düzenlenmiş ve işletmenin giderleri arasında gösterilmiş olabilir.

ç) Belgenin işletme içi kontrol sisteminin gerektirdiği onay ve imzaları taşıyıp taşımadığı araştırılır. Bunun için belgenin üzerindeki paraf lar incelenir. Gerekli iç kontrol prosedürlerinin yapıp yapılmadığına dikkat edilir.

d) Yapılan işlemin uygun bir biçimde analiz edilmiş ve uygun hesaplara borç ve alacak yazılıp yazılmadığı gözden geçirilir. Örneğin, yapılan büyük bir tamirat masrafının sabit varlıklara veya tamir ve bakım giderlerine yazılıp yazılmaması gibi.

e) Belgenin üzerindeki tarih, tutar, isim, vb. ayrıntıların doğru bir şekilde kaydedilmiş olup olmadığı araştırılır.

Bazen denetçi belgelerin aslı yerine suretlerini incelemek zorunda kalabilir. Bu durumda belge suretini destekleyen diğer belgeler elde edilmeye çalışılır. Örneğin, satış faturası kopyaları, bu satış ile ilgili sevk ve nakliye belgeleri ile birlikte incelenir (Gürbüz, 1995, 106).

Kayıt ve belgelerin incelenmesi süreci, kayıt ve belgelerin yapısına ve kaynağına, işletme içinde tutuluyor olmasına ve oluşturulmaları sırasındaki mevcut olan kontrollerin etkinliğine bağlı olarak, farklı güvenilirlik seviyelerinde bağımsız denetim kanıtı sağlarlar. Bazı belgeler varlıkların mevcudiyetine ilişkin doğrudan bağımsız denetim kanıtı niteliğindedir. Hisse senedi veya borçlanma araçları gibi finansal araçlarının varlığı, doğrudan bağımsız denetim kanıtlarına örnek gösterilebilirler. Bu tür belgelerin incelenmesi ile, mülkiyet veya söz konusu varlıkların değeri hakkında yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı sağlanmayabilir. Ayrıca, yürürlükteki sözleşmelerin incelenmesi de, gelir tahakkuku gibi işletmenin muhasebe politikalarının uygulanmasına ilişkin bağımsız denetim kanıtı sağlayabilir (Resmi Gazete,

12.06.2006/26196, 111).

Genel olarak belge inceleme tekniği, fiziki inceleme ile doğrulama (teyit) tekniği kadar güvenilir değildir. Fakat diğer denetim tekniklerinden daha güvenilir bir tekniktir (Gürbüz, 1995, 106).

4.6.2.4. Kayıt Sistemini Yeniden İzleme

Yeniden uygulama (reperformance) olarakta adlandırılan kayıt sistemini yeniden izleme, Sermaye Piyasası Kurulundan yayımlanmış olan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” de (Seri: X, No:22), “Bağımsız denetçinin, alacakların vadelerine göre sınıflandırılması gibi işletmenin iç kontrollerinde manuel veya bilgisayar ortamında gerçekleştirilen kontrolleri bağımsız olarak yeniden gerçekleştirmesidir.” şeklinde tanımlanmaktadır (Resmi Gazete, 12.06.2006/26196, 112).

Denetlenen işletmenin muhasebe kayıt sistemine girdi teşkil eden belgelerden örnekleme yoluyla bir kısmının seçilmesi, seçilen bu belgelerin kayıtlara nasıl alındıklarının muhasebe süreci içinde aşama aşama takip edilmesi ve böylece varsa kayıt sürecindeki hata ve düzensizlikleri saptamaya çalışmak bu tekniğin genel amacıdır (Türker vd., 2003, 89).

Kayıt sistemini yeniden izleme tekniğinin uygulanmasında şu işlemler yapılır:

a) Yevmiye defterinden büyük deftere nakillerin izlenmesi; yevmiye defterinden defteri kebir nakillerde yanlış hesaba nakil, yanlış tutarda nakil, hiç kayıt düşmeme hataları yapılabilir. Denetçi bu hataların kasıtlı olup olmadığını araştırmalıdır. Ayrıca, yapılan defteri kebir kayıtlarındaki tarih, madde no'su, açıklama, tutar gibi bilgiler ilgili yevmiye maddeleriyle karşılaştırılır. Bunların aralarında tutarlı olup olmadıkları araştırılır. Bunun için denetlenen işletmenin hesap planı ve muhasebe organizasyonu iyi bilinmelidir.

b) Mizanları gözden geçirme; denetlenen işletmece hazırlanan mizanlar, incelendikten sonra kabul edilmelidir. Mizanların gözden geçirilmesinde şu işlemler yapılır:

- Mizandaki her tutar, ilgili hesaplarla karşılaştırılır,
- Mizanın borç ve alacak sütunu toplanır, birbirine eşit olup olmadığı tesbit edilir,
- Yardımcı defter mizanının toplamı defteri kebirdeki hesabın bakiyesine eşit olmalıdır (Gürbüz, 1995, 108).

Bu teknik sayesinde, kayıtların doğru aktarılıp aktarılmadığı, kayıtların uygun sırayı

izleyip izlemediği ve belgelerin kayıtlara eksiksiz alınıp alınmadığı konularında kanıtlar toplamak mümkün olur. Denetlenen işletmenin kayıt sisteminin yeniden izlenmesi;

- Denetlenen işletmenin iç kontrol sisteminin test edilmesi,
- Hesap bakiyelerinin doğruluğunun araştırılması,

• Denetlenen işletmedeki muhasebe kayıtlarının eksiksiz ve doğru olarak yapılıp yapılmadığının test edilmesi vb. konularda denetçiye belgesel türde kanıt sağlar (Türker vd., 2003, 89).

Yeniden hesaplama benzeyen yeniden uygulama tekniklerin en genişidir. Yeniden uygulama, destekleyici sipariş emirleri ve alış belgeleri ile satıcı faturalarının karşılaştırılması gibi denetlenen işletmenin kontrol prosedürlerini içerebilir. Yeniden uygulama ya manuel olarak ya da bilgisayar destekli denetim araçları ve teknikleri (CAATTs) yardımıyla yapılabilir. Örnek olarak; denetçi, uygun şekilde hazırlanmış olan eski bir alacaklar hesabını, ödeme tarihlerine göre sınıflandırılmış alacak hesapları ile doğrulayabilir (Louwers vd., 2005, 83).

Denetçi bu teknikle, işlemlerin gerçek olup olmadığı (gerçeklik amacı - occurrence), kayıtların doğru olup olmadığı (kayıtsal doğruluk amacı - accuracy), işlemlerin doğru hesaplara kaydedilip kaydedilmediği (sınıflandırma ve açıklama amacı - classification and understandability), kayıt dışı kalmış belgelerin olup olmadığını (bütünlük amacı - completeness) test ederek kanıt toplayabilir (Kepekçi, 1996, 93).

Bu tekniğin uygulanmasında denetlenen işletmenin iç kontrol yapısı, muhasebe sistemi ve muhasebe departmanında çalışan personelin eğitim ve bilgi düzeyleri çok önemli rol oynamaktadır (Sipahi, 2001, 135).

4.6.2.5. Gözlem

Sermaye Piyasası Kurulundan yayımlanmış olan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” de (Seri: X, No:22), “Gözlem, başkaları tarafından yapılan işlem, süreç veya yöntemlerin izlenmesini ifade eder.” şeklinde tanımlanmaktadır (Resmi Gazete, 12.06.2006/26196, 111). Kepekçi (1996) gözlemi, “denetçinin işletme faaliyetlerine tanıklığıdır.” şeklinde tanımlamaktadır.

Gözlem tekniğinin konusunu kişiler, işlemler ve süreçler oluşturmaktadır. Denetçi, denetim faaliyetinde bulunduğu işletmede gerçekleştirilen belirli bir faaliyeti gözlemleyerek, faaliyetlerin olması gerektiği gibi yapılıp yapılmadığı hakkında kanıt toplar. Bu şekilde kanıt

toplama tekniğine gözlem tekniği denilmektedir (Türker vd., 2003, 89). Gözlem tekniğiyle ilgili bir kaç örnek vermek gerekirse; işletme personeli tarafından gerçekleştirilen stok sayımlarının veya kontrol faaliyetlerinin etkinliğinin denetçi tarafından gözlenmesi (Anonymous, 2006, 116). Bir başka örnek, denetçi, işletme personelinin stokları teslim almasında gösterdiği dikkat derecesini gözlemleyebilir, ayrıca, bazı kontrol prosedürleri gözlemle doğrulanabilir. Çünkü, bunların uygulanması belgeler üzerinde olmaz. Örneğin, işbölümü, personelin beceri ve yeteneklerini kullanması bu tür kontrol prosedürleridir. Denetçi, gözlemlerle işletmeyi ve kontrol sistemini tanıyacağından, diğer denetim tekniklerinin etkin şekilde uygulanması, gözlemlerin iyi yapılmasına bağlıdır (Kepekçi, 1996, 93).

Gözlem, fiziki incelemeden farklıdır. Fiziki inceleme genellikle maddi varlıkların (envanter) fiziksel incelenmesi anlamına gelirken, gözlem her bir teftiş turunda denetlenen işletmenin fiziksel tesislerini, personelini, muhasebe uygulamalarının ve iç kontrol faaliyetlerinin, yeri geldiğinde beklenmedik bir şekilde ücret dağıtımına katılan denetçilerin görsel değerlendirilmelerinde kullanılır (Louwers vd., 2005, 82). Yani gözlem, işletme faaliyetlerinin kimin tarafından nasıl ve ne zaman yapıldığının anlaşılmasına yöneliktir (Kepekçi, 1996, 93). Ayrıca gözlem tekniğinde, denetçi faaliyetlere bizzat katılmaz, gözlemci konumundadır. Gözlem sadece işletmenin ofisindeki olayların genel olarak farkında olduğunu ortaya koyabilir. Bu anlamda gözlem, çoğunlukla bir kontrol testi olarak da kullanılır (Louwers vd., 2005, 82).

Gözlem tekniği ile toplanan bilgiler bizzat denetçi tarafından toplandığı için güvenilirliği yüksektir (Türker vd., 2003, 89).

4.6.2.6. Soruşturma (Bilgi Toplama)

Soruşturma tekniği, denetlenen işletmenin çalışanlarına yazılı veya sözlü çeşitli sorular sorarak denetim kanıtı toplama tekniğidir (Türker vd., 2003, 85).

Sermaye Piyasası Kurulundan yayımlanmış olan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” de (Seri: X, No:22), “Bilgi toplama, işletme içinde veya işletme dışında, finansal veya finansal olmayan bilgilerin, bilgili kişilerden elde edilmesini ifade eder ve bağımsız denetim boyunca yaygın olarak kullanılan ve sıklıkla diğer bağımsız denetim tekniklerini tamamlayan bir bağımsız denetim tekniğidir.” şeklinde tanımlanmaktadır (Resmi Gazete, 12.06.2006/26196, 111).

Soruşturma genel olarak şu hususları içerir: (Anonymous, 2006, 116).

- 1- Kişisel niteliklere rağmen bilgi içeren, tarafsız, tecrübi, sorumluluk taşıyan soru sorma,
- 2- Açık, kısa, öz ve ilgili soru sorma,
- 3- Duruma göre açık ya da örtülü sorular kullanma,
- 4- Aktif ve etkili dinleme,
- 5- Tepkilere ve cevaplara rağmen soru sormayı sonuna kadar sürdürme,
- 6- Cevabı değerlendirme.

Sorulara verilen cevaplar resmi, gayri resmi, yazılı ve sözlü açıklamalar şeklinde olabilir. Denetçi, denetim çalışmaları boyunca pek çok soru sorabilir (Gürbüz, 1995, 109). Herhangi bir konu hakkında müşteri işletmenin personeline ve yöneticilerine sorular yöneltebilir. Denetçi, konuyu veya verilecek cevapları önemli gördüğünde, yazılı cevaplar ister ve soru sorulan kişinin de imzaladığı bir tutanak düzenlenir (Kepekçi, 1996, 95).

Denetçi, almış olduğu yazılı cevaplara ek olarak normal denetim çalışması sırasında pek çok sözlü cevap alabilir. Sözlü cevaplar çok kuvvetli kanıtlar olmayıp bunların doğruluğu başka kanıtlarla tesbit edilmelidir. Sözlü cevaplar, denetçinin sahip olması gereken bilgilere bir başlangıçtır. Bazen sözlü cevaplardan başka kanıt elde etme imkanı olmayabilir. Bu gibi durumlarda bile sözlü cevaplar ihtiyatla karşılanmalıdır.

Soruşturma tekniği, denetim boyunca kullanılabilir. İç kontrol sistemi ve muhasebe uygulamalarını gözden geçirme çalışmalarında ve denetlenen bir konunun daha iyi anlaşılmasında kullanılır. Denetçi, soracağı soruları akıllıca planlamalıdır. Bilgisiz, tecrübesiz olduğunu ortaya koyan lüzumsuz sorulardan kaçınmalıdır. Ayrıca soru sorarken denetçi tarafsız davranmalı, nazik ve kibar olmalı, karşı tarafı incitici ve itham edici davranışlardan kaçınmalıdır. Böylece hem zaman tasarrufu hem de diğer kimselerin işbirliği imkanı elde edilir.

Bu tekniğin uygulanması sonucu elde edilen cevaplar, tek başına güvenilir bir kanıt değildir. Tutarlı ve tatmin edici bir cevap alınsa bile diğer tekniklerle desteklenmeyen cevaplara güvenilmemelidir (Gürbüz, 1995, 110). Bu genel kuralın bir tek istisnası birisinin gönüllü olarak ters bilgi içeren olumsuz sözüdür; hırsızlık, yolsuzluk, ya da yanlış muhasebe politikası kullandığı itirafı bu duruma örnektir (Louwers vd., 2005, 82). Bununla birlikte bu teknik diğer tekniklerin yardımcısı olarak kullanılır. Diğer tekniklerin uygulanmasına ve kapsamına ışık tutar (Gürbüz, 1995, 110).

Yönetimden elde edilen kanıtlar, bağımsız üçüncü kişilerden elde edilen kanıtlardan daha az güvenilir sayılmaktadır. Yönetim bağımsız üçüncü kişilerin tarafsızlığından yoksun olmasına rağmen sahip oldukları varlıklarıyla ilgili bildikleri onları bilginin değerli bir kaynağı yapar. Bazı durumlarda yönetim bilginin tek kaynağı olabilir. Kanıt sağlamada yönetimi görmezlikten gelme pratiği olmayan ve maliyeti artıran bir durumdur. Son zamanlarda meslek, denetim kanıtlarının bir türü olarak yönetimin soruşturulmasının kullanımını dikkatle incelemektedir (Haynes, 1999, 87). Bell ve Knechell (1994), finansal tablo hataları ile ilgili yapmış oldukları ve 28 özel kaza sigortası firmasının incelendiği araştırmalarında; en etkin hata bulma prosedürlerinin soruşturma ve analitik inceleme teknikleri olduğunu ortaya koymuşlardır.

Son dönemde, finansal tabloları ve işletme yönetiminin diğer beyanlarını (bildirim, iddia) desteklemek için kanıt toplanmasında soruşturmanın rolünün büyük olduğu ortaya çıkmaktadır. Bu durum birkaç faktörden kaynaklanmaktadır:

- Finansal raporlar ile tahminler, beklentiler ve varsayımlara dayalı raporlardaki “daha yumuşak bilgi”nin öneminin artması,
- Performans ölçümleri ile ilgili artışlar,
- Davranış, kültür ve etik değerlerle ilgili anlayış değişikliğine olan ihtiyacın artması,
- İşletmenin etkin kontrollerindeki değişikliklere ek olarak işlemler ve raporlama da bilgisayar etkinliğinin artması.

2000 yılında Kanadalı Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (Canadian Institute of Chartered Accountants – CICA) tarafından yayımlanan “Denetim Soruşturması: Denetim Soruşturmasında Daha Güvenilir Kanıt Elde Etme” konulu araştırma raporunda özetle şöyle denilmektedir: Eğer meslek, finansal tablolarla ilgili olarak soruşturmanın geleneksel güvenilirliğini uygun şekilde, sadece daha geniş alan içinde genişlemesine izin verilerek, belirlerse, “soruşturmanın sertliği” ve onun gelişmekte olmasından dolayı kanıt elde etmenin güvenilirliği artmış olacaktır. Soruşturma sürecinin bütün yönleriyle güçlendirilmesi gerekmektedir.

Araştırma raporunun en önemli bulgularından biri, soruşturma çok yönlü gelişimini sürdürürse çok güvenilir bir kanıt tekniği olabilir. Bu rapor “Güvenilirliğin 360 derece değerlendirilmesi” olarak adlandırılmaktadır. Soruşturmaya elde edilen kanıtın güvenilirliğini etkileyen beş unsur bulunmaktadır. Bu unsurlar;

- 1- Görüşmenin güvenilirliği,
- 2- Görüşenin etkisi,
- 3- Sürecin kalitesi,
- 4- Bulguların geçerliliği,

5- Bilginin entegrasyonu ve sentezi'nden oluşmaktadır (Leonard, 2000, 39).

4.6.2.7. Doğrulama (Teyit İsteme)

Muhasebe denetiminde doğrulama (teyit isteme) tekniği, “denetlenen işletme aracılığıyla, fakat doğrudan doğruya denetçinin eline geçecek şekilde herhangi bir konu hakkında işletme dışındaki kişilerden bilgi isteme” işlemidir (Gürbüz, 1995, 103).

Sermaye Piyasası Kurulundan yayımlanmış olan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” de (Seri: X, No:22), “Özel bir bilgi toplama türü olan doğrulama, sunulan bilgilerin veya var olan şartların dolaysız olarak üçüncü kişilerden teyit edilme sürecidir.” şeklinde tanımlanmaktadır (Resmi Gazete, 12.06.2006/26196, 112).

Doğrulama, varlık (existence) ve mülkiyet (ownership) ve bazen de değerlendirme (valuation) ve dönemsellik (cutoff) kanıtı sağlayabilir. İşlemlerin çoğu üçüncü kişilerle ilgilidir. Denetçilerin doğrulamayı kullanmalarının en temel gerekçesi, büyük işlemler ve bakiyelerle ilgili üçüncü kişilerden bilgi sağlayabilecekleri beklentisidir (Louwers vd., 2005, 82). Denetlenen işletmenin dışındaki kişilerden sözlü veya yazılı bilgi elde edilebilir. Yazılı bilgiler sözlü bilgilerden daha güvenilir olduğu için teyit, yazılı biçimde olur (Gürbüz, 1995, 103).

Diğer denetim tekniklerinde genellikle denetçi ve denetlenen işletme olmak üzere iki kişi vardır. Teyit tekniğinde ise denetçi, denetlenen işletme ve kendisinden bilgi istenen kimse olmak üzere üç kişi bulunur.

Yazılı teyit biçiminde söz konusu üç kişi arasında yapılan işlemler şöyle sıralanabilir:

- a) Denetçi, istediği bilgileri soran teyit mektuplarını denetlenen işletme adına hazırlar,
- b) Bu mektupları işletme yetkililerine imzalatır,
- c) Denetçi, imzalanmış mektupları geri alır ve bizzat kendisi üçüncü kişilere postalar,
- ç) Mektubu alan üçüncü kişi, kendisinden istenen bilgileri tespit eder ve cevabını doğrudan doğruya denetçiye postalar,
- d) Denetçi gelen cevapları inceler, denetlenen işletmenin kayıtları ile karşılaştırır varsa farkları tesbit eder (Gürbüz, 1995, 104).

Doğrulama isteklerine verilecek cevaplar üçüncü kişiler tarafından doğrudan doğruya denetçiye gönderilmesi, güvenilir bir doğrulama için önemli bir koşuldur. Cevabın doğrudan denetçiye gönderilmesi ile işletmenin bu belge üzerinde değişiklik yapma olasılığı ortadan

kalkmış olur (Kepekçi, 1996, 92).

Uygulanan bilgi isteme biçimine göre teyit üç türlü yapılabilir:

a) Pozitif teyit (Olumlu doğrulama): Üçüncü kişiye denetlenen işletmenin kayıtlarında gözüken bilgi bildirilir. Bu bilginin doğru olup olmadığı sorulur. Sorulan bilgi doğru veya yanlış olsun cevap vermesi istenir.

b) Negatif teyit (Olumsuz doğrulama): Üçüncü kişiden sadece sorulan bilgiler yanlış olduğu zaman cevap vermesi istenir. Sorulan bilgi doğru ise cevap istenmez. Bu nedenle cevap alınmadığı zaman sorulan bilginin doğru olduğu kabul edilir.

c) Boş bakiyeli teyit: Teyit mektubunda doğruluğu araştırılan bilgi hakkında herhangi bir bakiye veya bilgi verilmez. Üçüncü kişiden konu ile ilgili bildiklerini yazması istenir (Gürbüz, 1995, 104). Boş doğrulama taleplerinin kullanılması, ilgili taraflar açısından ek bir gayret gerektirdiğinden cevaplama oranı düşük olabilir (Resmi Gazete, 12.06.2006/26196, 120).

Hangi durumlarda olumlu ya da olumsuz doğrulama isteğinin uygulanacağı kararı denetçiye aittir. Genellikle, bilgi sorulan kaleme ilişkin itirazlar oldukça büyük ise olumlu doğrulama isteği, bilgi sorulan hesap kalanların sayısı çok fazla ve her hesap kalanı da oldukça küçük ve iç kontrol sistemi de etkin ise olumsuz doğrulama isteğine başvurulur (Kepekçi, 1996, 92). Bununla birlikte, toplam ticari alacak bakiyesinin; az sayıda büyük tutarlı bakiyeden ve çok sayıda düşük tutarlı bakiyeden oluşması durumunda, bağımsız denetçi büyük tutarlı bakiyelerin bazılarını ya da tamamını olumlu doğrulama talebiyle, düşük tutarlı bakiyelerin bazılarını ya da tamamını olumsuz doğrulama talebiyle teyit etmenin daha uygun olduğuna karar verebilir Bağımsız denetçi olumlu veya olumsuz doğrulama talebini ayrı ayrı kullanabileceği gibi ikisinin bir birleşiminde kullanabilir (Resmi Gazete, 12.06.2006/26196, 120). Pozitif doğrulama bütün durumlarda cevap olarak istenebilir. Negatif doğrulama sadece alacak hesapları bakiyesinin yanlış olduğu düşünülüyorsa cevap olarak istenebilir. Denetçiler, ikinci ve üçüncü isteklerinde cevap göndermeyenlerin tümünden pozitif doğrulama elde etmeye çalışmalıdır. Pozitif doğrulamaya cevap verilmezse ya da müşterinin kayıtlarındaki spesifik bir kuraldışı durum ile ilgili pozitif ya da negatif doğrulamalardan herhangi biriyle cevap verilmezse denetçiler diğer denetim teknikleri ile inceleme yapmalıdırlar (Louwers vd., 2005, 83).

Teyit tekniği muhasebe denetiminde çeşitli hesap ve bilgilerin denetiminde uygulanabilir. Denetçinin teyit edebileceği bilgi türleri ve cevap alabileceği kaynaklar Tablo 4.6'da karşılıklı olarak gösterilmiştir: (Gürbüz, 1995, 104).

Tablo 4.6.: Doğrulama (Teyit) Konusu ve Bilgi Kaynakları

DOĞRULAMA KONUSU	CEVAP ELDE EDİLEBİLECEK KAYNAKLAR
1. Varlıklar Alacak hesapları Alacak senetleri Konsinye verilen mallar Umumi mağazadaki mallar Sigorta tazminatları	İlgili banka Borçlular (müşteriler) Senet borçluları Konsinye alanlar Umumi mağazalar İlgili sigorta şirketleri
2. Borçlar Borç hesapları Borç senetleri Müşterilerden alınan avanslar İpotekli borçlar Tahviller	Alacaklar Borç verenler Müşteriler İpotek lehdarları Tahvil sahipleri
3. Öz Sermaye Hisse senetleri	Hissedarlar
4. Diğer Bilgiler Sigorta ettirilen varlıklar Muhtemel borçlar Verilen teminatlar	İlgili sigorta şirketi İşletmenin avukatı ve ilgili kişiler Teminat alanlar

Tablo 4.6'da görüldüğü gibi doğrulama tekniği pek çok aktif ve pasif kalemlere uygulanabilir. Bununla beraber bu teknik en yaygın biçimde alacak hesaplarının denetiminde kullanılır. ABD, İngiltere ve Kanada'da alacak hesaplarının teyidi meslek kuruluşlarınca uygulanması zorunlu denetim tekniği olarak kabul edilmiştir (Gürbüz, 1995, 104).

Doğrulama tekniği ile toplanan denetim kanıtlarının güvenilirlik derecesi çok yüksektir. Denetçi, işletme içi belgelere güvenememesi veya iç kontrol sisteminin etkin olmaması hallerinde, daha fazla oranda doğrulama tekniğine başvurur (Kepekçi, 1996, 92).

Dış kaynaklardan doğrulama tekniği ile elde edilen bağımsız denetim kanıtlarının güvenilirliği, bağımsız denetçinin bu tekniği uygularken kullandığı yöntemlere ve bu yöntemlerin etkinliğine bağlıdır. Doğrulamanın güvenilirliğini etkileyen unsurlar, bağımsız denetçinin doğrulama talebi ve gelen cevaplar üzerinde gerçekleştirdiği kontrolleri, doğrulamaya cevap verenlerin özellikleri ve cevaplar üzerinde işletme yönetiminin yönlendirmelerini veya cevapta yer alan kısıtlamaları içerir (Resmi Gazete, 12.06.2006/26196, 118).

Bağımsız denetçi, alınan doğrulama cevaplarının güvenilir olmayacağına dair bir belirtinin söz konusu olup olmadığını göz önünde bulundurarak, cevabın doğruluğunu değerlendirip, endişeleri giderecek bağımsız denetim tekniklerini uygular. Bağımsız denetçi gönderilen cevabın kaynağını ve içeriğini doğrulamak için ilgili tarafla telefon yoluyla iletişim de kurabilir. Buna ek olarak, bağımsız denetçi, doğrulamaya ilişkin asıl teyidin doğrudan kendisine posta aracılığıyla gönderilmesini de talep edebilir. Faks veya elektronik posta gibi elektronik ortamda alınan cevapların kaynağının doğrulanması, sözlü teyitlerin ise, çalışma kağıtlarında belgelenmesi gerekir. Sözlü teyitte belirtilen bilgiler önemliyse, bağımsız denetçi ilgili taraflardan söz konusu bilgileri yazılı olarak doğrudan kendisine verilmesini talep etmelidir (Resmi Gazete, 12.06.2006/26196, 120).

4.6.2.8. Yeniden Hesaplama

Aritmetik işlemlerde hata yapma en eski ve en kolay yöntemdir. Nerede bir aritmetik hesaplama varsa, orada bir hata ihtimali vardır. Muhasebede de, çok sayıda hesaplama yapıldığı için, çok sayıda hata potansiyeli vardır (Gürbüz, 1995, 107).

Denetlenen işletmenin finansal tablolarındaki bilgilerin elde edilmesi aşamasında kayıt ve belgeler üzerinde yapılan her türlü aritmetik işlemlerin doğruluğunun saptanması amacıyla, aritmetik hesaplamaların denetçi tarafından tekrar yapılması işlemine "yeniden hesaplama tekniği" denilmektedir (Türker vd., 2003, 86).

Sermaye Piyasası Kurulundan yayımlanmış olan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” de (Seri: X, No:22), “Yeniden hesaplama, belge veya kayıtların matematiksel olarak doğru olduğunun kontrol edilmesini ifade eder. Yeniden hesaplama, işletmeden elektronik dosyaların alınması ve bilgisayar destekli bağımsız denetim teknikleri kullanılarak, bu dosyalara ilişkin özet bilgilerin doğruluğunun teyit edilmesi gibi bilgi teknolojileri yardımıyla gerçekleştirilen işlemlerdir.” denilmektedir (Resmi Gazete, 12.06.2006/26196, 112).

Kayıtların muhasebe ilkelerine uygun olması yanında aritmetik işlemlerinin de doğru olması gerekir. Tablolardaki verilerin toplanmasında, cetvel haline sokulmasında ve özetlenmesinde önemli aritmetik hataların yapılmaması gerekir. Aksi halde ilkelere uygun olmakla birlikte mali tabloların güvenilirliği bozulur. Denetçi, bu tür hataları ortaya çıkarmak için yeniden hesaplamalar (bazı sağlamalar) yapar (Gürbüz, 1995, 106).

Denetlenen işletmenin hesaplamaları, bilgisayar destekli denetim araçları ve teknikleri kullanılarak hesaplatılabilen bilgisayar programları vasıtasıyla oluşturulur. Matematiksel kanıt, genellikle amortisman, faiz giderleri, emeklilik primleri, gerçek rezervler, şüpheli alacak rezervleri ve ürün garanti yükümlülükleri gibi hesaplamaların bulunduğu finansal tablo tutarları için değerlendirme (valuation) ve varlık (existence) nesnelere ortaya koyabilirler. Yeniden hesaplama hem diğer denetim teknikleri ile birleştirme, hem bütün diğer finansal veriler için değerlendirme (valuation) kanıtı sağlamak için kullanılır (Louwers vd., 2005, 83).

Zaman ve maliyet kriterleri dikkate alınarak bütün hesaplamalar tekrar yapılmayacak, örnekleme yoluyla seçilen ve önemli olan hesaplamalar tekrar yapılacaktır. Bu doğrultuda, denetçinin yapacağı yeniden hesaplamalara bazı örnekler aşağıdaki gibidir: (Gürbüz, 1995, 106), (Türker vd., 2003, 86-87).

- Yevmiye ve defteri kebir toplamlarının alınması,
- Envanter cetvelindeki çarpım ve toplamların sağlanması,
- Maaş bordrolarının toplamları,
- Denetlenen yılın gelir ve giderlerinin o yılın gelir tablosunda doğru olarak gösterilip gösterilmediğinin araştırılması,
- Ticari kar veya zararın tekrar hesaplanması,
- Vergi matrahının ve matrah üzerinden hesaplanan verginin tekrar hesaplanması,
- Kanunen kabul edilmeyen giderler tutarının yeniden hesaplanması,
- Varsa, yatırım indirimlerinin tekrar hesaplanması,
- Varsa, kar dağıtım ve yedeklerin tekrar hesaplanması,
- Genel toplamların tekrar alınması,
- Birim maliyetlerin, dönem sonu stoklarının ve satışların maliyetinin tekrar hesaplanması,
- Amortisman ve yeniden değerlendirme hesaplarının tekrar hesaplanması,
- Kıdem tazminat karşılığının, şüpheli alacak karşılığının ve diğer karşılıklarla karşılık giderlerinin yeniden hesaplanması,
- Döviz dayalı hesapların kur değerlemelerinin yeniden yapılması,
- Reeskont hesaplarının yeniden yapılması, vb.

Denetçi kendi hesapları sonucu bulduğu tutarları denetlenen işletmenin kayıtlarındaki tutarlar ile karşılaştırır, fark olup olmadığını tesbit eder. Muhasebede çok sayıda hesaplama yapıldığı için, çok sayıda hata olma olasılığı vardır. Bu nedenle işletme personeli tarafından yapılmış olan hesaplamalara dikkat edilmelidir (Kepekçi, 1996, 94).

4.6.2.9. Analitik İnceleme (Hesaplama ve Karşılaştırma) Tekniği

Analitik inceleme tekniği; denetlenen 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 kullanım vb. bakımlardan; önceki yıl hesap ve 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 (Türker vd., 2003, 87).

Sermaye Piyasası Kurulundan yayımlanmış olan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” de (Seri: X, No:22), “Analitik inceleme teknikleri, finansal ve finansal olmayan verilerin kendi içindeki ve aralarındaki rasyonel ilişkilere dayanarak finansal bilgilerin değerlendirilmesini ifade eder. Analitik inceleme teknikleri, ilgili bilgiler arasındaki tutarsızlık veya tahmin edilen tutarların önemli ölçüde saptması gibi bilgilerdeki tanımlanmış dalgalanmaların ve ilişkilerin araştırılmasını da kapsar.” denilmektedir (Resmi Gazete, 12.06.2006/26196, 112).

Amerika Birleşik Devletleri'nin denetim standartları ile ilgili SAS (Statement on Auditing Standards) 56'ya göre; Analitik inceleme, finansal ve finansal olmayan veriler arasındaki rasyonel ilişkilerin incelenmesiyle oluşturulan finansal bilginin değerlendirilmesi ve denetçi tarafından geliştirilen beklentiler ile kayıtlı tutarların ya da kayıtlı tutarlardan geliştirilen oranların (ratios) karşılaştırılmasıdır (Geary, 1990, 32).

Denetçi tarafından, analitik inceleme tekniğinin kullanılmasının en önemli amaçları aşağıdaki gibidir:

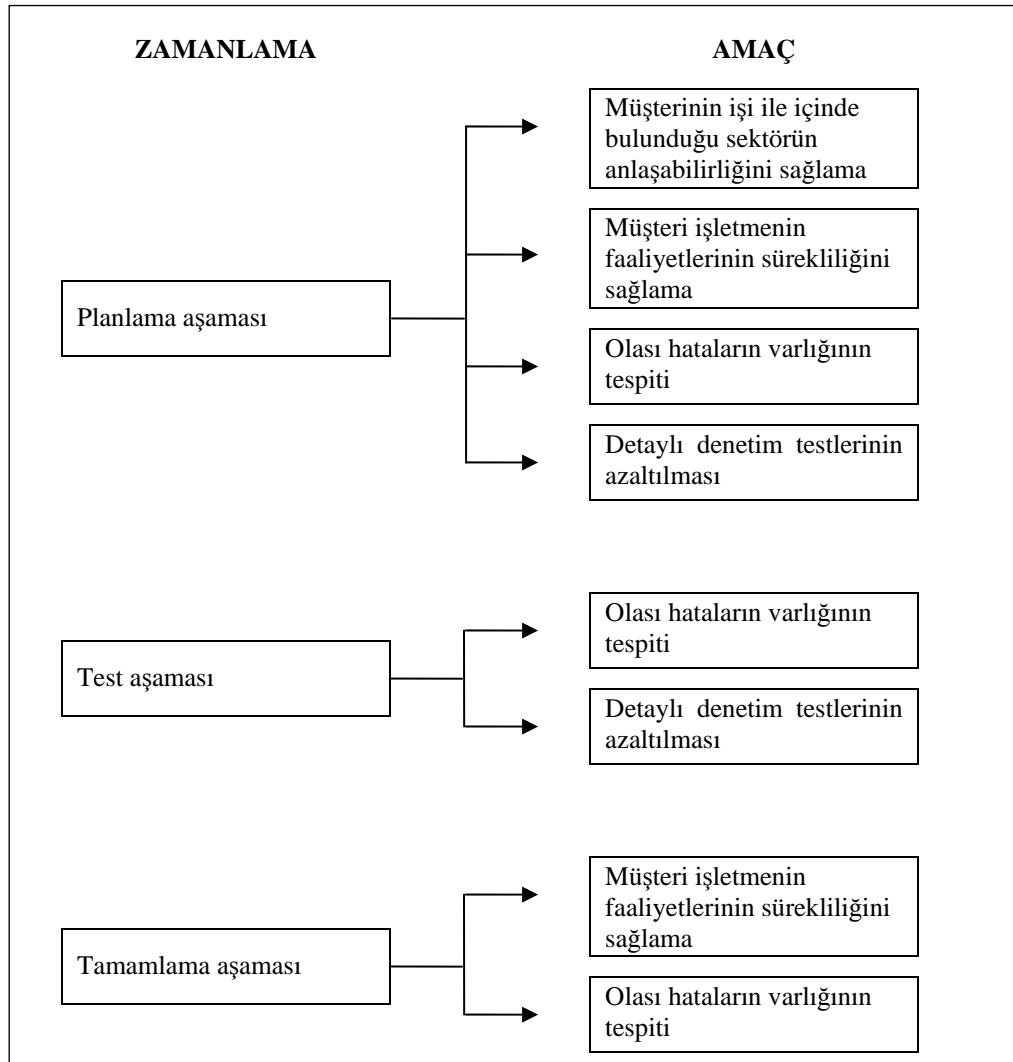
- a) Müşterinin işi ile içinde bulunduğu sektörün anlaşılabilirliğini sağlama,
- b) İşletmenin faaliyetlerinin sürekliliğini sağlama kabiliyetinin belirlenmesi,
- c) Finansal tablolardaki olası hataların varlığının tespiti,
- ç) Detaylı denetim testlerinin azaltılması (Arens ve Loebbecke, 1997, 191).

Yukarıdaki amaçlar için kullanım tercihi yapılan analitik inceleme teknikleri; kanıt toplama, nihai gözden geçirme, denetim planlaması olmak üzere denetim sürecinin üç aşamasında da kullanılabilir (Kardeş, 1996, 22).

Denetimin planlanması aşamasında kullanılmasının amacı; uygulanacak denetimin türünün, kapsamının, zamanlamasının belirlenmesi ve denetimde daha sonra meydana

gelebilecek özel durumlarla ilgili önemli sorunların teşhisinde denetçiye yardımcı olmasıdır (Arens ve Loebbecke, 1997, 192). Bununla birlikte denetçilere, cari yılın denetlenmemiş verileri ve artan önemli hata risk sinyallerinin beklenen sonuçları arasındaki dalgalanmalar ile yüksek risk alanları üzerine planladıkları testlere odaklanmalarına yardımcı olmaktır (Glover vd., 2000, 27). Kanıt toplama aşamasında (denetim testleri aşaması) sıklıkla diğer denetim teknikleriyle birlikte kullanılır. Denetimin tamamlanması aşamasında (nihai gözden geçirme aşamasında) kullanıma gerek duyulmasının amacı; maddi hatalar ya da finansal sorunların son kez gözden geçirilmesi noktasında fayda sağlaması ve denetçiye tamamlanma noktasında olan finansal tabloların son bir kez objektif bir gözle değerlendirmesinde denetçiye yardım ederler (Arens ve Loebbecke, 1997, 192).

Analitik inceleme tekniklerinin üç farklı zamandaki (veya aşamada) kullanım amaçları Şekil 4.6.'da gösterilmektedir (Arens ve Loebbecke, 1997, 192).



Şekil 4.6.: Analitik İnceleme Tekniklerinin Amaçları ve Zamanlama

Analitik inceleme tekniklerinin farklı zamanlarda (aşama) farklı amaçları belirtilmektedir. Planlama aşamasında dört amacın tümü uygulanmaktadır. İkinci aşamada uygun denetim kanıtları sağlamak, son aşama da finansal tablolarla ilgili net bir yargıya varmak için kullanılır (Arens ve Loebbecke, 1997, 193).

Kanıt toplama aşamasında analitik inceleme; diğer denetim testleriyle birlikte, kanıtları değerlemede ve destekleyici kanıtların toplanmasında kullanılır. Bu kullanımdan dolayı denetçiye zaman ve işgücü yönünden maliyet tasarrufu sağlar (Kardeş, 1996, 22). Bu teknik, denetimin daha çok etkinlik ve verimlilik kazanmasını sağlar. Diğer kanıt toplama tekniklerinin kapsamını azaltıcı yönde bir etkiye sahiptir (Sipahi, 2001, 144). Hatta diğer denetim testlerinin kullanımına olan ihtiyacı ya azaltır ya da ortadan kaldırabilir (Kardeş, 1996, 22).

Analitik inceleme tekniklerinin, kanıt toplama aşamasında kullanılması ile iki farklı sonuç elde edilir. Analitik inceleme tekniğinin bir hesap kalanına uygulanmasında beklentilerin dışında bir durum ile karşılaşılırsa bu sonuç önemli hata veya hile olasılığı uyarısı olarak kabul edilerek ayrıntılı incelemeye başlanır veya yapılacak olan denetimin kapsamı daraltılır (Sipahi, 2001, 144). Bell ve Knechell (1994), finansal tablo hataları ile ilgili yapmış oldukları ve 28 özel kaza sigortası firmasının incelendiği araştırmalarında; yönetimi soruşturma ve analitik inceleme tekniklerinin en etkin hata bulma prosedürleri olduğunu ortaya koymuşlardır (Maletta ve Wright, 1996, 73).

Analitik inceleme tekniklerinin kanıt toplama ve değerlendirme aşamasında denetçi tarafından tercih edilmesinin üç temel sebebi vardır. Bunlar;

- Örnek büyüklüğünü belirlemek,
- Ana kütle tanımlamak,
- Diğer maddilik testlerinin oluşmasına yardımcı olmaktır (Sipahi, 2001, 143).

Denetçinin, denetim sürecinin üç aşamasından hangisinde analitik incelemeyi kullanırsa kullansın, prosedürler (denetçinin analitik inceleme tekniğinin planlanmasında ve yerine getirilmesinde sırası ile takip etmesi gereken dört aşama) aşağıdaki gibidir:

1- Prosedürlerin oluşturulması;

- İncelenecek ilişkilerin ve muhasebe tutarlarının tanımlanması,
- İnceleme prosedürlerinin amaçlarının tanımlanması,
- Kullanılacak değerlendirme metodlarının belirlenmesi,
- İncelenen ilişkilerdeki ve tutarlardaki önemli dalgalanmaların belirlenmesi,
- Analitik inceleme prosedürlerinden istenilen güvenilirliğin belirlenmesi.

- 2- İnceleme için tanımlanmış ilişkileri ve tutarların karşılaştırılması;
 - Verilerin bilgisayarlı mı, bilgisayarsız mı karşılaştırılacağına karar verilmesi,
 - Örneklemdışı riskin kontrolü (yardımcı denetçilerin analitik inceleme prosedürleri konusunda doğru olarak eğitilmeleri gibi),
 - Denetim kontrolünü sağlamak,
 - Karşılaştırma yapmak.
- 3- Önemli dalgalanmaların değerlendirilmesi;
 - Önemli dalgalanmaların tanımlanması,
 - Önemli dalgalanmaların araştırılması,
- 4- Sonuçların değerlendirilmesi;
 - Karara ulaşmak (Türker vd., 2003, 88).

Analitik inceleme tekniği dışındaki diğer geleneksel denetim teknikleri, doğrudan nesnel kanıtlardan hareket etmekte subjektif olarak da kanıtlara değer biçmenin sorumluluğunu üzerine almaktadır. Analitik inceleme teknikleri kanıt yaratma tekniği olarak anılmaktadır. Bu betimleme, analitik inceleme tekniğini diğer geleneksel yöntemlerden ayırdığı noktayı belirtmektedir (Sipahi, 2001, 137).

Denetimde kullanılan analitik inceleme teknikleri temelde beş ana başlık altında toplanabilir. Bunlar:

- Trend Analizi,
- Karşılaştırmalı Tablolar Analizi,
- Dikey Analiz,
- Oran Analizi,
- Ussallık Testleridir.

Denetçi, bu teknikleri analitik inceleme yapacağı denetim sürecinin herhangi bir aşamasında ya da tüm aşamalarında bir arada kullanabilir. Bu tekniklerden hangisinin kullanılacağına denetçi kendisi karar verir (Sipahi, 2001, 148).

Kısaca, denetçiye dolaylı yoldan tahmini bilgiler söyleyip derinlemesine incelenecek hususların tespit edilmesine yardımcı olacak analitik tekniklerin uygulama sürecindeki amaçları şu şekilde sıralanabilir:

- 1- Finansal tablolarda yer alan anlamlı sapmaları açıklamak,
- 2- İşletme sonuçlarının duyarlılığının tespit edilmesi,
- 3- Uygulanan denetim tekniklerinin yeterliliği konusunda denetçiyi ve yöneticileri tatmin etmek,

4- Finansal tablolarda yer alan önemli kalemlerin yıllar itibariyle gösterdikleri düzensiz değişikliklerin açıklanması,

5- Denetim sonuçlarına ve işletme hakkındaki görüşüne temel oluşturmak,

Analitik inceleme teknikleri, diğer denetim tekniklerine göre daha az zaman alıcı ve daha az maliyetlidir. Zaman ve maliyet açısından sağlamış olduğu tasarruf, tekniğin diğer yöntemlere nazaran daha fazla tercih edilmesine sebep olmaktadır. Diğer kanıt toplama teknikleri seçilmeden önce analitik inceleme teknikleri uygulanarak elde edilen analitik kanıtlar sayesinde diğer kanıt toplama tekniklerinin kullanımına yön verilebilir. Analitik inceleme teknikleri, hem bilgi verici hem de maliyet azaltıcı bir etkiye sahip olmasının yanında uygulanabilmesi için matematiksel yönden yüksek kalitede denetçiye ihtiyaç göstermesi tekniğin uygulanmasında ki zorlukların başında gelmektedir.

Analitik inceleme teknikleri, mekanik hatalardan kaynaklanan hususların dışında diğer nedenlerden kaynaklanan hataların olumsuzluklarını taşımazlar (Sipahi, 2001, 137-138).

Denetçinin, denetim sürecinde analitik inceleme tekniklerinin kullanımı ile elde etmiş olduğu verileri birtakım kıstaslarla karşılaştırması gerekmektedir. Denetçi bu kıstasları kullanmak suretiyle analitik inceleme tekniğinin amacı doğrultusunda kanıt elde edebilir (Sipahi, 2001, 144-145). Söz konusu kıstaslar aşağıda belirtilmektedir: (Türker vd., 2003, 89).

- 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 denetçi tarafından belirlenmiş beklenen sonuçların karşılaştırılması,
- İşletme verileri ile finansal olmayan verilerin ortaya koyduğu beklenen sonuçların karşılaştırılması.

Bahsedilen kıstaslarla ilgili analitik inceleme tekniklerinin beş genel şekli aşağıda Tablo 4.7.'de gösterilmektedir (Louwers vd., 2005, 84).

Tablo 4.7.: Analitik İnceleme Tekniklerinin Kıstasları ile Bilgi Kaynakları

Analitik İnceleme Tekniklerinin Kıstasları	Bilgi Kaynakları
1. Cari yıl hesap bakiyeleri ile bir ya da daha fazla karşılaştırılabilir dönem bakiyelerinin karşılaştırılması	Karşılaştırılabilir dönem (ler) in finansal hesap bilgileri. Örnek: Satılan malların cari yıl maliyeti ile önceki yıl maliyetinin karşılaştırılması
2. Cari yıl hesap bakiyeleri ile şirketin bütçe ve tahminlerinden bulunan tahmini sonuçlarının karşılaştırılması	Şirket bütçeleri ve öngörülleri. Örnek: Satılan malların cari yıl maliyeti ile şirketin bütçe tutarının karşılaştırılması.
3. Cari yıl hesap bakiyeleri ile şirketin deneyimine dayalı tahmin edilebilir örneklerle uyumlu diğer cari yıl bakiyeleri ile ilgili analizlerinin değerlendirilmesi	Cari dönem hesapları arasındaki finansal analizler. Örnek: Envanterdeki günlük satışlar.
4. Cari yıl hesap bakiyelerinin aynı sektördeki benzer şirket işlem bilgileriyle ilgili finansal analizlerin (oranlar – rations- vb.) karşılaştırılması	Sektör istatistikleri. Örnek: Envanterdeki günlük satışların sektör ortalamalarıyla karşılaştırılması.
5. Cari yıl hesap bakiyeleri ile finansal olmayan bilgilerle ilgili analizlerin değerlendirilmesi	Fiziksel ürün istatistikleri gibi finansal olmayan bilgi. Örnek: Envanterdeki günlük satışların yerine getirilmemiş siparişlerle karşılaştırılması.

Denetçiler analizlerde kullanılacak bağımsız, güvenilir bilgi için özenli olmak mecburiyetindedirler. Analitik inceleme için ortaya konan bilginin kaynağı çok önemlidir. Çünkü analitik inceleme teknikleri sadece doğrudan olağan dışı ilişkilere dikkat ederler. Pek çok denetçi analitik prosedürlerin “**güçsüz**” kanıt ürettiği kanısını taşımaktadır. Analitik inceleme teknikleri yerine, pek çok denetçi tarafından “**güçlü**” kanıt ürettikleri düşünülen yeniden hesaplama, gözlem, doğrulama ve belge incelemesiyle kendilerini daha rahat hissetmektedirler (Louwers vd., 2005, 84).

Özetle, analitik incelemede denetime konu olan işlem, belge ve tutarların; herhangi bir belge yahut kayıtlı tutar ile karşılaştırılmasından ziyade denetçinin hesaplayacağı rakamlar ve uygulayacağı yöntemlerle doğru olup olmadığı, tutarsızlık bulunup bulunmadığı tespit edilmeye çalışılacaktır. Analitik incelemelerde finansal tablolar analizinde kullanılan oran analizleri, trend

analizleri, yüzde analizleri gibi teknikler kullanılacaktır. Elde edilen sonuçlar bütçe verileriyle, sektör ortalamalarıyla ve işletmenin önceki dönem sonuçlarıyla karşılaştırılarak yorumlanacaktır. Bu teknik ile işletmenin verimliliği, üretim, tüketim, kapasite kullanımı, gerek hesaplar arasında ve gerekse bir bütün olarak finansal tablolar arasındaki tutarsızlıklar tespit edilmeye çalışılacaktır.

Bu tekniğin uygulanmasında dikkat edilmesi gereken hususların başında özellikle önceki dönem sonuçları ile yapılacak karşılaştırma ve yüzde, trend analizi gibi yöntemlerde yahut randuman ve fire hesaplarında işletmedeki yapısal değişiklikleri, işletmenin kullandığı teknolojideki değişiklikler ve sonuçları etkileyebilecek diğer faktörlere dikkat edilmelidir.

Bu teknik sürekli denetimlerde, herhangi bir zorunluluk olmamakla birlikte en az aylık, üç aylık, altı aylık ve yıllık periyotlar halinde yapılmalıdır (Özer, 1997, 279).

Finansal tablo kalemleri ile ilgili denetim amaçları ve bu amaçlara ulaşmak için hangi denetim tekniklerinin kullanılabilceği özet olarak bir fikir vermesi bakımından Tablo 4.8'de gösterilmektedir. Bununla birlikte denetçi kanıt toplarken kendi öznel yargısını kullanır (Kenger, 2001).

Tablo 4.8.: Finansal Tablo Kalemleri ile İlgili Denetim Amaçları ve Bu Amaçlara Ulaşmak İçin Uygulanacak Denetim Teknikleri

Finansal tablo unsurları	Denetimin amacı	Uygulanacak denetim işlemleri
KASA ve BANKALAR	<ol style="list-style-type: none"> 1. Kasa kalıntısının doğrulanması. 2. Nakit kalemlerinin bilançoda uygun olarak sınıflandırılıp gösterilmesi. 3. Kasa ile ilgili muhasebeleştirme işlemlerinin doğruluğu ve düzgünlüğü ve kasanın idaresi. 4. Banka işlemleri ve banka hesap kalıntılarının kontrolü. 5. Nakit ile ilgili iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi. 	<p>Doğrulama, fiziki inceleme, gözlem ve sayım.</p> <p>Doğrulama, fiziki inceleme, soruşturma ve göz atma.</p> <p>Belge incelemesi, yeniden hesaplama, kayıt sistemini yeniden izleme, karşılaştırma, soruşturma, hesap incelemesi ve göz atma.</p> <p>Belge incelemesi, karşılaştırma, soruşturma, hesap incelemesi ve göz atma.</p> <p>Soruşturma belge incelemesi, kayıt sistemini yeniden izleme, yeniden hesaplama, hesap incelemesi, göz atma.</p>
ALACAKLAR ve SATIŞLAR	<ol style="list-style-type: none"> 1. Alacak kalıntılarının doğrulanması. 2. Alacakların net gerçekleşebilir değerlerinin saptanması 3. Alacakların bilançoda uygun olarak sınıflandırılıp gösterilmesi. 4. Teminat olarak verilmiş kısımların ve iskontolu senetlerin saptanması. 5. Güvence karşılığının, sahipliğin ve değerinin saptanması. 6. Alacaklar ve satışlarla ilgili iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi. 7. Satış tutarının uygunluğunun saptanması. 	<p>Doğrulama, belge incelemesi, karşılaştırma.</p> <p>Göz atma, doğrulama, karşılaştırma, soruşturma ve belge incelemesi.</p> <p>Doğrulama, karşılaştırma, soruşturma ve göz atma.</p> <p>Doğrulama, belge incelemesi, göz atma, soruşturma, yeniden hesaplama ve kayıt sistemini yeniden izleme.</p> <p>Doğrulama, belge incelemesi, fiziki inceleme ve göz atma.</p> <p>Alacaklar için soruşturma; satışlar için belge incelemesi, yeniden hesaplama, kayıt sistemini yeniden izleme, soruşturma, karşılaştırma, hesap incelemesi, göz atma.</p> <p>Analitik inceleme, karşılaştırma.</p>

<p>STOKLAR ve SATIŞLARIN MALİYETİ</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Kuruluşun stok sayımının değerlendirilmesi. 2. Stokların varlığının, sahipliğinin, muhasebe kayıtlarının düzgünlüğünün ve değerlemenin uygunluğunun saptanması. 3. Malların alınması ve teslimi (gönderilmesi) ile ilgili olarak kapanış tarihine uygun olarak kayıtlamanın yapılmış olduğunun saptanması (dönemsellik). 4. Stokların sınıflandırılması ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak bilançoda sunulduğu ile ilgili açıklama kurallarına uyulmuş olduğunun saptanması. 5. Stok değerlendirme karşılıklarının uygun olarak ayrılmış olduğunun belirlenmesi. 6. Satınalma ve satış taahhütlerinin incelenmesi. 7. Stoklar ve satışların maliyeti ile ilgili iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi. 8. Satışların maliyetinin tutar açısından uygun olup olmadığının araştırılması. 	<p>Gözlem ve soruşturma.</p> <p>Fiziki inceleme, doğrulama, belge incelemesi, karşılaştırma kayıt sistemini yeniden izleme ve yeniden hesaplama, göz atma.</p> <p>Belge incelemesi, karşılaştırma, soruşturma.</p> <p>Bu konuda özel bir denetim tekniğinin uygulanması sözkonusu değildir. Denetçi koşullara göre davranır.</p> <p>Fiziki inceleme, belge incelemesi, soruşturma, karşılaştırma, göz atma.</p> <p>Soruşturma, belge incelemesi ve göz atma.</p> <p>Soruşturma.</p> <p>Analitik inceleme, karşılaştırma</p>
<p>BORÇLAR ve BORÇ SENETLERİ</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Borçlar ve borç senetleri hesapları ile ilgili kalıntıların doğrulanması. 2. Borçlarla ilgili muhasebe kayıtlarının geçerliliğinin araştırılması. 3. Borçların bilançoda uygun olarak gösterilmesi. 4. Kısıtlamalar, varlıklarla ilgili teminat ve ilgili kalemlerinin saptanması. 5. Borçlarla ilgili iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi. 6. Kayıtlara geçirilmemiş borçların bulunup bulunmadığının araştırılması. 	<p>Karşılaştırma, yeniden hesaplama, kayıt sistemini yeniden izleme, doğrulama, belge incelemesi.</p> <p>Belge incelemesi, yeniden hesaplama, kayıt sistemini yeniden izleme, soruşturma, hesap incelemesi, göz atma.</p> <p>Karşılaştırma, doğrulama, soruşturma, göz atma.</p> <p>Doğrulama, soruşturma, göz atma.</p> <p>Soruşturma.</p> <p>Göz atma, doğrulama, soruşturma, belge incelemesi, karşılaştırma.</p>

DURAN VARLIKLAR	<ol style="list-style-type: none"> 1. Duran varlıkların var olduklarının ve sahipliğinin araştırılması ve üzerlerinde bir kısıtlamanın var olup olmadığının incelenmesi. 2. Finansal tablolarda gözüken bakiyelerin doğruluğunu destekleyen muhasebe kayıtlarının incelenmesi. 3. Satın almaların uygunluğunun ve aktifleştirme veya giderleştirme ayırımına uygun davranıldığıının belirlenmesi. 4. Duran varlıkların kayıtlardan çıkarılması ve bu işlemle ilgili kazanç ve kayıpların doğru olarak saptanmış olduğu. 5. Amortisman ve tükenme paylarının uygunluğunun saptanması. 6. Duran varlıkla ilgili iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi. 	<p>Fiziki inceleme, belge incelemesi, doğrulama.</p> <p>Belge incelemesi, göz atma, yeniden hesaplama, kayıt sistemini yeniden izleme, karşılaştırma.</p> <p>Belge incelemesi.</p> <p>Belge incelemesi, karşılaştırma, yeniden hesaplama, göz atma.</p> <p>Yeniden hesaplama, karşılaştırma, göz atma, hesap incelemesi.</p> <p>Soruşturma.</p>
YATIRIMLAR	<ol style="list-style-type: none"> 1. Finansal tablolarda yer alan hisse senedi ve tahvillerin ve ilgili gelir hesaplarının bakiyelerinin destekleyici bilgileri ile birlikte doğrulanması. 2. Bilançoda görünen değerlerin uygunluğu. 3. Tüm yatırımların varlığının ve sahipliğinin araştırılması. 4. Raporlama açısından varlık ve gelir kalemlerinin uygun sınıflandırmasının yapılmış olduğu. 5. Yatırımlarla ilgili iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi. 	<p>Belge incelemesi, karşılaştırma, analitik inceleme, yeniden hesaplama.</p> <p>Karşılaştırma, analitik inceleme soruşturma.</p> <p>Fiziki inceleme, doğrulama.</p> <p>Soruşturma.</p> <p>Soruşturma.</p>
ÖZ KAYNAKLAR	<ol style="list-style-type: none"> 1. Bakiyelerin ve sınıflandırmanın doğrulanması. 2. Öz sermaye yapısında değişikliklerin onaylanmış olduğu. 3. Kasa hisse senetlerinin var olup olmadığı ve mevzuata uygunluğu. 4. İmtiyazlı hisse senetlerinin varlığı ve sağladığı haklar. 5. Temettülerin duyurularının ve ödemelerinin uygunluğunun saptanması. 6. Dağıtılmayan karlar hesabına ve/veya emisyon primleri hesabına borç ve alacak kayıtlarının uygun olarak yapılmış olduğu. 	<p>Doğrulama, belge incelemesi.</p> <p>Belge incelemesi.</p> <p>Fiziki inceleme, karşılaştırma, doğrulama.</p> <p>Belge incelemesi, karşılaştırma, soruşturma, yeniden hesaplama.</p> <p>Belge incelemesi, karşılaştırma, doğrulama,</p> <p>Belge incelemesi, soruşturma, hesap incelemesi.</p>

4.6.3. Geleneksel Denetim Yöntemleri

Yapılacak denetim faaliyetleri sonucunda belirli bir görüşe varabilmek için yeterli kanıt elde edilmesi ve bu kanıtların değerlendirilmesi Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarından Çalışma Sahası Standartlarının üçüncüsünü oluşturmaktadır, bu doğrultuda yapılacak çalışmalarda, denetim faaliyetlerine katılacak kişilerin davranış biçimleri ve eğilimleri, denetim faaliyetlerinin yapılış biçimi ve kapsadığı alan gibi unsurlar açısından sistematik bir şekilde sınıflandırıldığında, geleneksel denetim yöntemleri karşımıza çıkmaktadır. Geleneksel denetim yöntemlerini aşağıdaki gibi dört grupta toplamak mümkündür (Türker vd., 2003, 90).

4.6.3.1. Şekli Denetim ve Maddi Denetim

Şekli denetim bir kuruluşta tutulmakta olan muhasebenin şekil açısından uygunluğunu araştırmaya yönelik bir denetim yoludur. Şekli denetimde, kuruluşta kıymet hareketi doğuran olayların belgelere dayalı olarak muhasebe kayıtlarına yansıtılıp yansıtılmadığını ve muhasebenin genel kabul görmüş ilkeleri ile yürürlükteki yasal mevzuatın öngördüğü şekil şartlarına uygun tutulup tutulmadığı araştırılır. Defter kayıtlarında şekil açısından düzen ve uygunluk olup olmadığını araştıran şekli denetimin amacı, işlemlerin belgelere dayalı olarak, muhasebe ve bilanço ilkeleri doğrultusunda defterlere kayıtlanıp kayıtlanmadığını, finansal tablolara yansıyan kalemlerin tutarlarının, tutar aktarmalarının ve mizanların doğruluğunu ve aralarında hesapsal ilişki ile uygunluğun var olup olmadığını araştırmaktır (Kenger, 2001).

Bir başka anlatımla şekli denetim, daha ziyade uygunluk denetimidir. Örneğin finansal tablolar şekil ve sınıflandırma ilkelerine uygun mudur? Bilançonun aktifi, dönen ve duran varlık şeklinde sınıflandırılmış mıdır? Finansal tablolardaki unsurlar olması gereken yerde midir? Diğer bir ifade ile bu unsurlar finansal tabloların şekil ve sınıflandırılması kurallarını kapsayan Tekdüzen Muhasebe Sistemine uygun olarak kaydedilip, raporlanmış mıdır? Benzeri sorulara cevap bulmak için yapılan denetim çalışmaları ve faaliyetleri şekli denetimi oluşturmaktadır (Türker vd., 2003, 91).

Maddi denetim, kuruluşta ait kıymetlerde değişiklik doğuran işlemlerin, gerçeğe ve amaca uygunluğu ile defter ve hesaplara, belgeler ve değerlendirme ölçüleri ışığında doğru olarak kayıtlanıp kayıtlanmadıklarını inceler. Maddi denetim işlemleri, finansal tablo kalemlerine ilişkin tutarların özünün ve içeriğinin ve özellikle değerlemesinin doğruluğu ile ekonomik açıdan anlamlılığını araştıran denetim işlemleridir (Kenger, 2001).

Bir başka anlatımla maddi denetim "hataları ortaya çıkarma" denetimi olarak da adlandırılabilir. Zira bu tür denetim faaliyetlerinde olası maddi hataların ortaya konması hedeflenir.

Ancak, her iki denetim türü birlikte bir bütünü oluşturur. Bunları kesin çizgilerle birbirinden ayırarak denetim faaliyetlerinin yürütülmesi az rastlanan bir durumdur. Dolayısıyla, denetim faaliyetleri sırasında, hem şekli denetim hem de maddi denetim yapılması bir zorunluluk arz etmektedir (Türker vd., 2003, 91).

4.6.3.2. İleriye Doğru Denetim ve Geriye Doğru Denetim

İleriye doğru veya geriye doğru denetim faaliyetleri, denetim çalışmalarının nereden başlatılacağı ve nerede sona erdirileceğine ilişkindir. Baştan başlayıp sona doğru hareket etmek ileriye doğru denetim, sondan başlayıp başa doğru hareket etmek geriye doğru denetim olarak adlandırılır (Türker vd., 2003, 91).

İleriye doğru denetim, incelemenin belgelerden defter kayıtlarına ve finansal tablolara doğru bir sıra izlenerek yapılan denetimdir. Geriye doğru denetim ise, inceleme yönünün finansal tablolardan başlayarak defter kayıtlarına ve bu kayıtlardan belgelere inilen bir denetim yoludur. Geriye doğru yapılan denetimde sonuç ve sonucun meydana gelişi incelenir ve işlem ilk belgeye kadar gidilerek araştırılır. Ancak kuruluşta muhasebe kayıtlarının eksiksiz bir biçimde muhasebe ilkelerine uygun olarak yapılıp yapılmadığının belirlenmesi ile bir yolsuzluk olasılığının araştırılması halinde ileriye doğru denetim yöntemi kullanılır.

Uygulamada denetçiler her iki yöntemi de kullanmaktadır. Denetçi, denetimleri sırasında kuruluşta örnekleme yöntemiyle seçtiği kıymet hareketi doğuran olaylar zincirinin bir halkasını belirlemekte ve bu noktadan ileriye veya geriye giderek denetim çalışmasını yürütür (Kenger, 2001).

4.6.3.3. Tam veya Aralıksız Denetim - Örnekleme veya Sondajlama Yoluyla Denetim

Aralıksız veya tam denetim ile örnekleme veya sondajlama denetim birbirinin muadili denetim türünü oluşturmaktadır. Ancak bazı durumlarda her iki denetim türüne de rastlandığı görülmektedir.

Aralıksız denetim, denetime konu olan muhasebe dönemi ile ilgili denetlenecek her unsuru, her belgeyi, her olayı ve diğer tüm unsurları denetim faaliyeti kapsamına almak demektir. Ancak, orta ve büyük ölçekli işletmelerde böyle bir uygulamanın gerçekleştirilmesi mümkün değildir (Türker vd., 2003, 92). Bu yöntem, çok küçük denetim alanları için ender durumlarda başvuru bir denetim yöntemidir. Böyle bir uygulamanın gerçekleştirilmesi için hem zaman hem de kaynak yetersizliği söz konusu olacaktır.

Hem kaynak ve zaman maliyeti hem de denetime konu olan inceleme birimlerinin sayısının artması nedenleriyle, örnekleme veya sondajlama tekniği ile denetim faaliyetine başvurulur. Örnekleme veya sondajlama tekniği ile denetimde muhasebe belge ve kayıtlarının tümü değil, fakat belirli ölçütlere göre seçilen bir kısmı denetlenir (Kenger, 2001).

Doğal olarak örnekleme yöntemleri ile denetim yapılmasında başarı elde etmek için, söz konusu örnekleme işlemlerinin temel istatistik kurallarına uygun olarak yürütülmesi gerekmektedir. Bunun için ana kütle belirlenmesi, optimal örnek büyüklüğünün belirlenmesi ve örnekleme amacıyla test tekniklerinin kullanılması gerekmektedir (Türker vd., 2003, 92).

4.6.3.4. Doğrudan Denetim ve Dolaylı Denetim

Doğrudan denetim, her bir işlemin ayrı ayrı ve doğrudan incelendiği yöntemdir. Bu yöntemde denetçi, kuruluşta kıymet hareketi doğuran her olayı ayrı olarak ele alır ve kayıtlara doğru geçirilip geçirilmediğini, değerlemenin doğru yapıp yapılmadığını ve kapanış hesaplarına uygun bir biçimde yansıtılıp yansıtılmadığını karşılaştırma yoluyla tek tek inceler (Kenger, 2001). Örneğin, stokların hangi değerlendirme yöntemi ile değerlendirildiğinin belirlenmesi doğrudan bir çalışma gerektirecektir (Türker vd., 2003, 92).

Dolaylı denetim, aynı nitelikteki veya birbirleriyle yakın ilişki içindeki hesaplar arasında toplam karşılaştırmalar yapılarak bunlar arasında uygunluk araştırması yapan bir denetim yöntemidir. Dolaylı denetim olaylarla ilgili muhasebe işlemlerini tek tek incelemek yerine, faaliyet sonuçlarının toplamlarından hareket edilerek yapılan denetimdir. Dolaylı denetimin amacı, aralarında ekonomik ilişkiler bulunan çeşitli tutarların karşılaştırılarak denetçiye ekonomik bütünün doğruluğu hakkında bir fikir vermektir. Bir yerde dolaylı denetim tamamlayıcı bir nitelik taşır. Bu nedenle dolaylı denetim, hata alanlarını daha işin başlangıcında ortaya çıkarmayı hedefler ve hata alanları belirlendikten sonra doğrudan denetim yöntemine başvurulmalıdır (Kenger, 2001). Dolaylı denetime örnek olarak, bazı varlıklar ile gelir tablosu unsurları arasında dolaylı bazı ilişkiler vardır. Gelir tablosunda "faiz gelirleri" söz konusu ise

muhasabe döneminde işletmenin faiz getirisi sağlayacak bir yatırımının olması gerektiği konusunda bir yargıya varılabilir.

Dolaylı denetim şeklinin doğrudan denetim şekline göre daha riskli olabileceğini söylemek mümkündür. Bu doğrultuda işin önemlilik derecesine göre, önemli görülenlerin doğrudan, önem derecesi düşük olanların dolaylı denetim uygulanarak bir yargıya varılması söz konusu olmalıdır (Türker vd., 2003, 92).

**V. BÖLÜM: TÜRKİYE'DE KAMU VE BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN
UYGULADIKLARI KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİNİN
KARŞILAŞTIRMALI BİR UYGULAMASI**

UYGULAMANIN AMACI

Küreselleşme ile birlikte finansal piyasaların evrenselleşmesi, çok uluslu şirketlerin ortaya çıkması, uluslararası bağımsız denetim kuruluşlarının evrensel piyasalardaki etkinliği ve rekabeti, farklı ülke bloklarınca ekonomik birlik oluşturma nedenleri ve uluslararası alanda muhasebe kayıtlarında tespit edilen usulsüzlüklere ilişkin olarak ortaya çıkan skandallar, muhasebe düzenlemelerinin güncelleştirilmesi gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Söz konusu gelişmeler, finansal raporlama ve denetim alanında uluslararası standartların oluşturularak, ulusal düzenlemelerin bu standartlarla uyumlaştırılması ihtiyacını da had safhaya çıkarmıştır. Bu gelişmeler, tüm dünyayı etkilediği gibi Türkiye’yi de etkilemiştir.

Çalışmanın uygulama bölümünün yer aldığı bu bölümdeki araştırmanın amacı;

a) Türkiye’de gerek kamu denetiminin gerekse bağımsız denetimin, muhasebe denetimi alanındaki, uluslararası ve ulusal gelişmeleri takip düzeylerini, tutumlarını, durumlarını,

b) Türkiye’de gerek kamu denetiminin gerekse bağımsız denetimin, muhasebe denetiminde kullandıkları kanıt toplama tekniklerinin (denetim teknikleri) neler olduğu, ne şekilde kullanıldığı, kullanılmayan tekniklerin kullanılmama sebeplerinin neler olduğu ve bir standartlaşmaya doğru gidişin var olup olmadığını tespit etmektir.

UYGULAMANIN YÖNTEMİ

Bu araştırmanın yapılmasında araştırma yöntemlerinden anket yöntemi kullanılmıştır. 22 sorudan oluşan EK-1’de verilen anket formu, açıklayıcı bir ön yazı ve üç bölümden oluşmaktadır. Ön yazı anketin cevaplanması için, kabul oranını, sorulara doğru cevap alma olasılığını yükseltmek ve değerli katılımcılara teşekkür etmek amacıyla düzenlenmiştir. Birinci bölüm, ankete katılan denetçilerin demografik özelliklerini, ikinci bölüm denetim mesleği ile ilgili değerlendirmelerini (1-8 arası sorular), üçüncü bölüm denetim tekniklerinin kullanımını belirlemeye yönelik (9-22 arası sorular) sorulardan oluşmaktadır.

Anket soruları oluşturulurken, tezin alanyazın araştırması neticesinde oluşturulan

bölemleri temel alınmıştır. Bununla birlikte anketin 20, 21 ve 22'inci soruları Seval KARDEŞ'in 1995 yılına ait "Denetim Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma" adlı doktora tezindeki araştırmasında kullandığı, anketin 9 – 19 arası soruları Barış SİPAHİ'nin 2001 yılına ait "Muhasebe Denetiminde Kullanılan Kanıt Toplama Teknikleri ve Bir Uygulama" adlı doktora tezindeki araştırmasında kullandığı sorulardan uyarlanmıştır. Yazarların tezlerindeki anket sorularının kullanılması ile üç çalışmanın araştırma sonuçlarının karşılaştırılması yönünde pozitif bir sinerji sağlanacaktır.

Anket son halini almadan önce, uygulama esnasında ankette yer alan sorularla ilgili herhangi bir sorunla karşılaşılmaması için; Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Başkanlığı'ndan bir başdenetçi, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'nın ilgili kuruluşu olan bir Genel Müdürlükten bir müfettiş ve bağımsız denetim firmasından bir denetçi ile ön görüşme yapılmıştır. Son olarak, Tez Danışmanı ile birlikte anket son haline getirilmiştir.

Anket çalışmasına hem kamu kurumlarında hem bağımsız denetim firmalarında Haziran 2007 tarihinde başlanmıştır. Uygulama yüz yüze kişisel görüşme ve e-mail yoluyla gerçekleştirilmiştir.

EVREN VE ÖRNEKLEM

Türkiye'de 1996 yılı itibariyle, devlet bütçesine dahil kurumlarla Kamu İktisadi Teşebbüsleri (KİT) bünyesinde toplam 87 (seksenyedi) denetim biriminin; 69'u (altmışdokuz) Teftiş Kurulu, 13'ü (onüç) Kontrolör Kurulu, 5'i (beş) Denetmen sıfatıyla görev yapmakta olup toplam 12619 kadro kullanılmaktadır. Ayrıca KİT bünyesinde olup kadroları merkezde takip edilmeyen 22'i (yirmiiki) Teftiş Kuruluna, Devlet Denetleme Kurulu, Sayıştay, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, Başbakanlık Teftiş Kurulu, Sermaye Piyasası Kurulu gibi denetim birimleri eklendiğinde toplam 114 (yüzondört) denetim birimi ile karşılaşılmaktadır. Bu sayıya belediyelerin teftiş kurulları dahil değildir; 1996 yılı itibariyle 15 (onbeş) Belediye Teftiş Kurulu'da eklendiğinde 129 (yüzyirmidokuz) denetim birimi söz konusu olmaktadır. Kadroları Başbakanlık Devlet Personel Başkanlığı'nca izlenmeyen denetim birimleri de dikkate alındığında iyimser bir tahminle 13500'den (onüçbinbeşyüz) fazla personel kamuda denetim elemanı olarak çalışmaktadır (Altuğ, 2000, 6-7).

Türkiye'de gerek denetim alanında, gerek denetim kuruluşlarının işlevleri konusunda, gerekse yüksek denetim kurumları arasında (Sayıştay-YDK) bir dağınıklık olduğu genel kabul

gören bir olgudur. Aslında ülkemizdeki denetim sistemi ancak içinde olanlarca anlaşılabilen çok karmaşık ve kendi içinde tutarlılığı olmayan bir yapıdır (Kenger, 2001). Bu duruma son dönemde reform niteliğinde değerlendirilen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile özellikle devlet muhasebe ve iç denetim sistemindeki yapısal düzenlemeler ile Sayıştay ve Türk Ticaret Kanunu Tasarıları eklendiğinde kamu kesimi denetimindeki karmaşıklık daha iyi anlaşılacaktır.

Tezin adından da anlaşılacağı üzere araştırma kamu ve bağımsız denetim kuruluşlarını kapsamaktadır. Ancak, kamu kesimi denetimi konusunda yukarıda değinilen temel zorluklar ve aşağıda açıklanacak nedenlerden dolayı kamu muhasebe denetimi KİT temelinde ele alınacaktır.

KİT'lerin;

- Anonim şirket statüsünde faaliyet göstermeleri,
- Ticaret Kanunu hükümlerine tabi olmaları,
- Temel amaçlarının özerk yönetimleri temelinde kaynakları etkin kullanma, rekabetçi bir yapıya sahip olma, faaliyetlerini karlılık ve verimlilik ilkeleri çerçevesinde sürdürme olması,
- Tekdüzen muhasebe sistemini 1970'lerin başından beri uyguluyor olmaları,
- Bilanço esasına göre defter tutmaları,
- Finansal tablolar oluşturmaları,
- Bağımsız denetim kuruluşlarından danışmanlık hizmeti alabilmeleri,
- Kendi iç denetim birimlerine sahip olmalarının yanı sıra dış denetimlerinin Türkiye'de ilk finansal denetimi yapan Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu'nca yapılıyor olması gibi.

KİT'ler bu özellikleriyle, denetimleri bağımsız denetçilerce yapılan özel kesim işletmeleri ile büyük benzerlikler göstermektedir. Bu benzerlik nedeniyle, KİT iç ve dış denetçileri ile bağımsız denetçilerin, araştırmanın amacı doğrultusunda karşılaştırılmaları daha büyük anlam kazanmaktadır.

KİT'ler üç ana sektörde faaliyet göstermektedirler; 1- Tarım, 2- Sanayi (sanayi alt sektörleri; madencilik, imalat, enerji), 3- Hizmetler (hizmetler alt sektörleri; ulaşırma-haberleşme, ticaret, hizmet, inşaat ve diğerleri).

Hazine Müsteşarlığı verilerine göre Ekim 2004 itibariyle; 233 sayılı KHK kapsamında 18 KİT (14'ü İktisadi Devlet Teşekkülü - İDT, 4'ü Kamu İktisadi Kuruluşu -KİK), özelleştirme kapsamında 4 KİT, özelleştirme kapsam ve programında 22 KİT, özel kanunu olan 3 KİT toplamda 47 KİT mevcuttur (Ayyıldız, 2005, 187).

Bu çalışmada kamu denetimi kuruluşu olarak enerji sektöründe yer alan İDT niteliğindeki 4 Kamu İktisadi Teşebbüsü (KİT) ele alınmıştır. Bunlardan 3'ü; Elektrik Üretim Anonim Şirketi Genel Müdürlüğü (EÜAŞ), Türkiye Elektrik İletim Anonim Şirketi Genel Müdürlüğü (TEİAŞ), Türkiye Elektrik Ticaret ve Taahhüt Anonim Şirketi Genel Müdürlüğü (TETAŞ) 233 sayılı KHK kapsamında, Türkiye Elektrik Dağıtım Anonim Şirketi Genel Müdürlüğü (TEDAŞ) ise özelleştirme kapsam ve programında yer almaktadır.

Ülke milli gelirinin seyri incelendiğinde; madencilik, ulaştırma-haberleşme ve enerji sektörlerinde KİT'lerin ekonomi içinde ağırlıklı bir paya sahip olması (Ayyıldız, 2005, 68), bu 4 KİT'in uygulama alanı olarak seçilme sebebidir.

Kamu denetimi ile ilgili evren; iç ve dış denetim olarak ele alınacaktır. İç denetim olarak Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'nın ilgili kuruluşları olan ve yukarıda değinilen 4 KİT; EÜAŞ, TEİAŞ, TETAŞ ve TEDAŞ Genel Müdürlüklerinin denetim birimleridir. Dış denetim kurumu olarak tüm KİT'leri denetlemekle görevli Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu (YDK) Başkanlığı'dır.

Bağımsız denetimle ilgili evren; Sermaye Piyasası Kurumu'nun (SPK) Bağımsız Denetimle Yetkili Kuruluşlar Listesi'nde yer alan toplam 94 adet bağımsız denetim kuruluşudur (Bu kuruluşlardan 36'sı uluslararası alanda mesleki faaliyet gösteren bir bağımsız denetim kuruluşuna üyedir.) (<http://www.spk.gov.tr/msd/index.html>, 05.04.2007).

Denetim birimlerindeki örnek büyüklüğü %90 güven aralığında ve %10 hata ile 74 olarak belirlenmiştir. Örnek büyüklüğünün belirlenmesi için aşağıdaki formül kullanılmıştır:

$$n = \frac{NZ^2 pq}{d^2 (N-1) + Z^2 pq}$$

Burada,

N = Ana kitle sayısı Z = 0.90 güven aralığında Z tablo değeri

p = Olumlu olasılık q = Olumsuzluk olasılığı

d = Hata payını göstermektedir.

Seçilen denetçilerin (İç denetim: 43, Dış denetim: 98, Bağımsız denetim: 94) sayıları toplamı yani N = 235'dir. Buna göre;

$$n = \frac{(235) (1.64)^2 (0.50) (0.50)}{(0.10)^2 (235 - 1) (1.64)^2 (0.50) (0.50)} = 52 \text{ bulunmuştur.}$$

Hesaplanan formüle göre örnek büyüklüğünün 52 olması gerekirken; cevap vermeyenlerin olma olasılığı göz önüne alınarak 75 olarak belirlenmiştir. 1 kişinin anketi, denetçinin teknik kariyerli olması nedeniyle değerlendirme dışı bırakılarak örnek büyüklüğü 74 olarak belirlenmiştir.

Uygulama için seçilen denetçiler evreni aşağıdaki Tablo 5.1.'de gösterilmiştir. Denetçi örneklemini de Tablo 5.2.'de gösterilmiştir. Örneklemdaki denetçilerin tümü, çalışma konusu muhasebe denetimi olduğu için, evrendeki idari sınıfa ait denetçilerden tesadüfi seçilmiştir. Bağımsız denetçilerin seçimi yine tesadüfi olarak her bir denetim firmasından bir denetçi seçilmesiyle belirlenmiştir.

Tablo 5.1.: Denetçiler Evreni

DENETİM KADROLARI	SAYI		
	İdari	Teknik	Toplam
İÇ DENETİM			
Başmüfettiş	24	12	36
Müfettiş	19	0	19
Müfettiş Yardımcısı	0	0	0
İç Denetçi Toplamı	43	12	55
DIŞ DENETİM			
Başdenetçi	71	24	95
Denetçi	27	6	33
Denetçi Yardımcısı	0	0	0
Dış Denetçi Toplamı	98	30	128
BAĞIMSIZ DENETİM	Yerli Ortaklık	Yabancılarla Ortaklık	Toplam
Firma	58	36	94

Tablo 5.2.: Denetçiler Örneklemi

DENETİM SINIFI / ÜNVANLAR	SAYI
İÇ DENETİM	
Başmüfettiş	11
Müfettiş	6
Müfettiş Yardımcısı	0
İç Denetçi Toplamı	17
DIŞ DENETİM	
Başdenetçi	8
Denetçi	21
Denetçi Yardımcısı	0
Dış Denetçi Toplamı	29
BAĞIMSIZ DENETİM	
Müdür	1
Başdenetçi	2
Denetçi	21
Denetçi Yardımcısı	4
Bağımsız Denetçi Toplamı	28

VERİLERİN ÇÖZÜMÜ VE YORUMLANMASI

Anket formlarındaki veriler, Sosyal Bilimler İçin İstatistik Programı (Statistical Program For Social Science - SPSS) yardımıyla değerlendirmeye tabi tutulmuştur. Anket sonuçları analiz edilirken, öncelikle bütün soruların frekans ve yüzdesel frekans tabloları düzenlenmiş ve sonuçları yorumlanmıştır. Daha sonra çeşitli değişkenlerin birbirlerinden bağımsız olup olmadıklarını incelemek amacıyla çapraz tablolar düzenlenmiş ve sonuçları Ki-Kare bağımsızlık testi ile test edilmiştir.

5.1. KAMU VE BAĞIMSIZ MUHASEBE DENETİMİNDE KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİNİN FREKANS DAĞILIMLARI

Bu bölümde ilk olarak ankete katılan denetçilerin demografik özelliklerini daha sonrada ankette yer alan sorulara verdikleri cevapları gösteren frekans ve yüzdesel frekans tabloları aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

5.1.1. Ankete Katılan Denetçilerin Demografik Özelliklerinin Frekans Tabloları

Bu bölümde ankete katılan deneklerin demografik özelliklerini gösteren frekans ve yüzdesel frekans tabloları aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

Tablo 5.3.a.: Ankete Katılanların Cinsiyetlere Göre Dağılımı

Cinsiyetler	Frekanslar	Yüzdeler	Geçerli Yüzdeler	Kümülatif Yüzdeler
Erkek	65	87.8	89.0	89.0
Kadın	8	10.8	11.0	100.0
Toplam	73	98.6	100.0	
Cevapsız	1	1.4		
Toplam	74	100.0		

Tablo 5.3.a'ya göre; ankete katılanların %87.8'i erkek, %10.8'i Kadın, 1 kişide soruya cevap vermemiştir.

Tablo 5.3.b.: Ankete Katılan Denetçilerin Cinsiyetlerine Göre Dağılımı

Cinsiyetler	Denetim Türü			Toplam
	İç denetim	Dış denetim	Bağımsız denetim	
Erkek	17 100.0%	25 86.2%	23 85.2%	65 89.0%
Kadın		4 13.8%	4 14.8%	8 11.0%
Toplam	17 100.0%	29 100.0%	27 100.0%	73 100.0%

Tablo 5.3.b.'ye göre ankete katılanlardan; iç denetimin %100'ü erkek, dış denetimin %86.2'si erkek ve %13.8'i kadın, bağımsız denetimin % 85.2'si erkek, %14.8'i kadındır.

Tablo 5.4.a.: Ankete Katılanların Yaş Gruplarına Göre Dağılımı

Yaş Grupları	Frekanslar	Yüzdeler	Kümülatif Yüzdeler
20-30	14	18.9	18.9
31-40	40	54.1	73.0
41-50	15	20.3	93.2
51+	5	6.8	100.0
Toplam	74	100.0	

Tablo 5.4.a.'ya göre; ankete katılanların %18.9'u 20-30 yaş arası, %54.1'i 31-40 yaş arası, %20.3'ü 41-50 yaş arası, %6.8'i 51 yaş ve üzeridir.

Tablo 5.4.b.: Ankete Katılan Denetçilerin Yaş Gruplarına Göre Dağılımı

Yaş Grupları	Denetim Türü			Toplam
	İç denetim	Dış denetim	Bağımsız denetim	
20-30	1 5.9%	2 6.9%	11 39.3%	14 18.9%
31-40	5 29.4%	20 69.0%	15 53.6%	40 54.1%
41-50	7 41.2%	6 20.7%	2 7.1%	15 20.3%
51+	4 23.5%	1 3.4%		5 6.8%
Toplam	17 100.0%	29 100.0%	28 100.0%	74 100.0%

Tablo 5.4.b.'ye göre ankete katılanlardan; iç denetimin %5.9'u 20-30 yaş arası, %29.4'ü 31-40 yaş arası, %41.2'si 41-50 yaş arası, %23.5'i 51 yaş ve üzeridir, dış denetimin %6.9'u 20-30 yaş arası, %69.0'u 31-40 yaş arası, %20.7'si 41-50 yaş arası, %3.4'ü 51 yaş ve üzeridir, bağımsız denetimin %39.3'ü 20-30 yaş arası, %53.6'sı 31-40 yaş arası, %7.1'i 41-50 yaş arası, 51 yaş ve üzeri yoktur.

Tablo 5.5.a.: Ankete Katılanların Eğitim Seviyelerine Göre Dağılımı

Eğitim Seviyeleri	Frekanslar	Yüzdeler	Kümülatif Yüzdeler
Lisans	55	74.3	74.3
Yüksek Lisans	19	25.7	100.0
Toplam	74	100.0	

Tablo 5.5.a.'ya göre; ankete katılanların %74.3'ü lisans, %25.7'si yüksek lisans düzeyi eğitim seviyesindedir.

Tablo 5.5.b.: Ankete Katılan Denetçilerin Eğitim Seviyelerine Göre Dağılımı

Eğitim Seviyeleri	Denetim Türü			Toplam
	İç denetim	Dış denetim	Bağımsız denetim	
Lisans	14 82.4%	20 69.0%	21 75.0%	55 74.3%
Yüksek Lisans	3 17.6%	9 31.0%	7 25.0%	19 25.7%
Toplam	17 100.0%	29 100.0%	28 100.0%	74 100.0%

Tablo 5.5.b.'ye göre ankete katılanlardan; iç denetimin %82.4'ü lisans, %17.6'sı yüksek lisans, dış denetimin %69.0'u lisans, %31.0'i yüksek lisans, bağımsız denetimin %75.0'i lisans, %25.0'i yüksek lisans düzeyinde eğitim seviyesindedir.

Tablo 5.6.a.: Ankete Katılanların Mezun Oldukları Bölümlere Göre Dağılımı

Mezun Olunan Bölümler	Frekanslar	Yüzdeler	Geçerli Yüzdeler	Kümülatif Yüzdeler
İşletme	24	32.4	37.5	37.5
İktisat	12	16.2	18.8	56.3
Maliye	10	13.5	15.6	71.9
Kamu Yönetimi	11	14.9	17.2	89.1
Uluslararası İlişkiler	3	4.1	4.7	93.8
Çalış. Eko.ve End. İlişk.	2	2.7	3.1	96.9
İkt. ve İdari Bil. Fak.	2	2.7	3.1	100.0
Toplam	64	86.5	100.0	
Cevapsız	10	13.5		
Toplam	74	100.0		

Tablo 5.6.a.'ya göre; ankete katılanların %32.4'ü işletme, %16.2'si iktisat, %13.5'i maliye, %14.9'u kamu yönetimi, %4.1'i uluslararası ilişkiler, %2.7'si çalışma ekonomisi ve endüstri ilişkileri, %2.7'si iktisadi ve idari bilimler fakültesi'nden mezun olduğunu belirtmiştir. %13.5'i de cevap vermemiştir.

Tablo 5.6.b.: Ankete Katılan Denetçilerin Mezun Oldukları Bölümlere Göre Dağılımı

Mezun Olunan Bölümler	Denetim Türü			Toplam
	İç denetim	Dış denetim	Bağımsız denetim	
İşletme	6 42.9%	8 33.3%	10 38.5%	24 37.5%
İktisat	3 21.4%	4 16.7%	5 19.2%	12 18.8%
Maliye	1 7.1%	5 20.8%	4 15.4%	10 15.6%
Kamu Yönetimi	3 21.4%	4 16.7%	4 15.4%	11 17.2%
Uluslararası İlişkiler		1 4.2%	2 7.7%	3 4.7%
Çalış. Eko.ve End. İlişk.		1 4.2%	1 3.8%	2 3.1%
İkt. ve İdari Bil. Fak.	1 7.1%	1 4.2%		2 3.1%
Toplam	14 100.0%	24 100.0%	26 100.0%	64 100.0%

Tablo 5.6.b.'ye göre ankete katılanlardan; iç denetimin %42.9'u işletme, %21.4'ü iktisat, %7.1'i maliye, %21.4'ü kamu yönetimi, %7.1'i iktisadi ve idari bilimler fakültesi, dış denetimin %33.3'ü işletme, %16.7'si iktisat, %20.8'i maliye, %16.7'si kamu yönetimi, %4.2'si uluslararası ilişkiler, %4.2'si çalışma ekonomisi ve endüstri ilişkileri, %4.2'si iktisadi ve idari bilimler fakültesi, bağımsız denetimin %38.5'i işletme, %19.2'si iktisat, %15.4'ü maliye, %15.4'ü kamu yönetimi, %7.7'si uluslararası ilişkiler, %3.8'i çalışma ekonomisi ve endüstri ilişkileri bölümü mezunudur.

Tablo 5.7.a.: Ankete Katılanların Meslekteki Çalışma Sürelerine Göre Dağılımı

Meslekteki Çalışma Süresi	Frekanslar	Yüzdeler	Kümülatif Yüzdeler
1-5	11	14.9	14.9
6-10	37	50.0	64.9
11-15	11	14.9	79.7
16-20	4	5.4	85.1
21+	11	14.9	100.0
Toplam	74	100.0	

Tablo 5.7.a.'ya göre; ankete katılanların %14.9'u 1- 5 yıl arası, % 50.0'si 6-10 yıl arası, %14.9'u 11-15 yıl arası, %5.4'ü 16-20 yıl arası, %14.9'u 21 yıl ve üzeri meslekte çalışma süresine sahiptir.

Tablo 5.7.b.: Ankete Katılan Dentçilerin Meslekteki Çalışma Sürelerine Göre Dağılımı

Meslekteki Çalışma Süresi	Denetim Türü			Toplam
	İç denetim	Dış denetim	Bağımsız denetim	
1-5	1 5.9%	3 10.3%	7 25.0%	11 14.9%
6-10	5 29.4%	19 65.5%	13 46.4%	37 50.0%
11-15	2 11.8%	3 10.3%	6 21.4%	11 14.9%
16-20	2 11.8%	1 3.4%	1 3.6%	4 5.4%
21+	7 41.2%	3 10.3%	1 3.6%	11 14.9%
Toplam	17 100.0%	29 100.0%	28 100.0%	74 100.0%

Tablo 5.7.b.'ye göre ankete katılanlardan; iç denetimin %5.9'u 1- 5 yıl arası, % 29.4'ü 6-10 yıl arası, %11.8'i 11-15 yıl arası, %11.8'i 16-20 yıl arası, %41.2'si 21 yıl ve üzeri, dış denetimin %10.3'ü 1- 5 yıl arası, % 65.5'i 6-10 yıl arası, %10.3'ü 11-15 yıl arası, %3.4'ü 16-20 yıl arası, %10.3'ü 21 yıl ve üzeri, bağımsız denetimin %25.0'i 1- 5 yıl arası, % 46.4'ü 6-10 yıl arası, %21.4'ü 11-15 yıl arası, %3.6'sı 16-20 yıl arası, %3.6'sı 21 yıl ve üzeri meslekte çalışma süresine sahiptir.

Tablo 5.8.: Ankete Katılanların Ünvanlarına Göre Dağılımı

Ünvanlar	Frekanslar	Yüzdeler	Kümülatif Yüzdeler
Başmüfettiş	11	14.9	14.9
Müfettiş	6	8.1	23.0
Başdenetçi	8	10.8	33.8
Denetçi	21	28.4	62.2
Müdür	1	1.4	63.5
B.Başdenetçi	2	2.7	66.2
B.Denetçi	22	29.7	95.9
B.Denetçi.Yrd.	3	4.1	100.0
Toplam	74	100.0	

Tablo 5.8.'e göre; ankete katılanların %14.9'u Başmüfettiş, % 8.1'i Müfettiş, %10.8'i Başdenetçi, %28.4'ü Denetçi, % 1.4'ü Müdür, %2.7'si Bağımsız denetçi, %29.7'si Bağımsız denetçi, %4.1'i Bağımsız denetçi yardımcısıdır.

Tablo 5.9.: Ankete Katılanların Denetim Türlerine Göre Dağılımı

Denetim Türü	Frekanslar	Yüzdeler	Kümülatif Yüzdeler
İçdenetim	17	23.0	23.0
Dışdenetim	29	39.2	62.2
Bağımsız denetim	28	37.8	100.0
Toplam	74	100.0	

Tablo 5.9.'a göre; ankete katılanların %23.0'ü iç denetim, %39.2'si dış denetim, %37.8'i bağımsız denetim firmasında görev yapmaktadırlar.

Tablo 5.10.: Ankete Katılanların Bağımsız Denetim Firma Statülerine Göre Dağılımı

Statü	Frekanslar	Yüzdeler	Geçerli Yüzdeler	Kümülatif Yüzdeler
Yerli Ortaklık	17	23.0	60.7	60.7
Yabancı Ortaklık	11	14.9	39.3	100.0
Toplam	28	37.8	100.0	
İlgisiz	46	62.2		
Toplam	74	100.0		

Tablo 5.10.'a göre; ankete katılan bağımsız denetim firmalarının % 60.7'si yerli ortaklık, %39.3'ü yabancı ortaklık statüsündedir.

5.1.2. Ankete Katılan Denetçilerin Denetim Mesleği İle İlgili Değerlendirmelerini Gösteren Frekans Tabloları

Bu bölümde ankete katılan denetçilerin, denetim alanındaki uluslararası ve ulusal gelişmeleri takip düzeylerini, tutumlarını, durumlarını gösteren frekans ve yüzdesel frekans tabloları aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

Tablo 5.11.: Denetim Mesleği İle İlgili Kanun ve Kanun Tasarılarına Karşı Denetçilerin İlgili Düzeylerini Gösterir Dağılım

İlgili Düzeyleri	Frekanslar	Yüzdeler	Kümülatif Yüzdeler
Yetersiz	5	6.8	6.8
Fena değil	7	9.5	16.2
Orta	29	39.2	55.4
İyi	28	37.8	93.2
Çok iyi	5	6.8	100.0
Toplam	74	100.0	

Tablo 5.11.'e göre; ankete katılan denetçilerin, Türkiye'de denetim mesleği ile ilgili kanun ve kanun tasarılarına karşı ilgili düzeylerini sırasıyla % 39.2'si orta, %37.8'i iyi, %9.8'i fena değil, %6.8'i çok iyi ve %6.8'i yetersiz görmektedir. Bu durumda denetçilerin çoğunluğunun ilgili düzeyinin orta seviyede olduğu söylenebilir.

Tablo 5.12.: Türk Kamu Denetim Sisteminin Geleceği İle İlgili Değerlendirmelerin Dağılımı

Değerlendirmeler	Frekanslar	Yüzdeler	Kümülatif Yüzdeler
Yetersiz	18	24.3	24.3
Fena değil	10	13.5	37.8
Orta	20	27.0	64.9
İyi	26	35.1	100.0
Toplam	74	100.0	

Tablo 5.12.'ye göre; ankete katılan denetçiler, Türkiye'de denetim mesleği ile ilgili son dönem kanun ve kanun tasarıları çerçevesinde mesleğin geçmişi gözönüne alındığında, Türk kamu denetim sisteminin geleceğini sırasıyla %35.1'i iyi, %27.0'si orta, %24.3'ü yetersiz, %13.5'i fena değil olarak değerlendirmektedirler. Bu durumda denetçilerin çoğunluğunun görüşü doğrultusunda kamu denetim sisteminin geleceğinin iyi olacağı söylenebilir.

Tablo 5.13.: Türk Bağımsız Denetim Sisteminin Geleceği İle İlgili Değerlendirmelerin Dağılımı

Değerlendirmeler	Frekanslar	Yüzdeler	Kümülatif Yüzdeler
Yetersiz	10	13.5	13.5
Fena değil	11	14.9	28.4
Orta	20	27.0	55.4
İyi	29	39.2	94.6
Çok iyi	4	5.4	100.0
Toplam	74	100.0	

Tablo 5.13.'e göre; ankete katılan denetçiler, Türkiye'de denetim mesleği ile ilgili son dönem kanun ve kanun tasarıları çerçevesinde mesleğin geçmişi gözönüne alındığında, Türk bağımsız denetim sisteminin geleceğini sırasıyla %39.2'si iyi, %27.0'si orta, %14.9'u fena değil, %13.5'i yetersiz, %5.4'ü çok iyi olarak değerlendirmektedirler. Bu durumda denetçilerin çoğunluğunun görüşü doğrultusunda bağımsız denetim sisteminin geleceğinin iyi olacağı söylenebilir.

Tablo 5.14.: Türk İç Denetim Sisteminin Geleceği İle İlgili Değerlendirmelerin Dağılımı

Değerlendirmeler	Frekanslar	Yüzdeler	Kümülatif Yüzdeler
Yetersiz	27	36.5	36.5
Fena değil	13	17.6	54.1
Orta	15	20.3	74.3
İyi	19	25.7	100.0
Toplam	74	100.0	

Tablo 5.14.'e göre; ankete katılan denetçiler, Türkiye'de denetim mesleği ile ilgili 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu çerçevesinde mesleğin geçmişi gözönüne alındığında, Türk iç denetim sisteminin geleceğini sırasıyla %36.5'i yetersiz, %25.7'si iyi, %20.3'ü orta, %17.6'sı fena değil olarak değerlendirmektedirler. Bu durumda denetçilerin çoğunluğunun görüşü doğrultusunda iç denetim sisteminin 5018 sayılı yasa çerçevesinde geleceğinin yetersiz olacağı söylenebilir.

Tablo 5.15.: Uluslararası Alanda Muhasebe ve Denetim Mesleğinin Küreselleşmesi İle İlgili Değerlendirmelerin Dağılımı

Değerlendirmeler	Frekanslar	Yüzdeler	Kümülatif Yüzdeler
Katılıyorum	53	71.6	71.6
Katılmıyorum	21	28.4	100.0
Toplam	74	100.0	

Tablo 5.15.'e göre; ankete katılan denetçilerin, uluslararası alanda muhasebe mesleğinin küreselleşeceği, tek muhasebe, tek denetim standardı ve aynı kalitede tek meslek ünvanına doğru bir gidişatın yaşanacağı öngörüsüne %71.6'sı katıldığını, %28.4'ü katılmadığını belirtmektedirler. Bu durumda denetçilerin büyük çoğunluğunun görüşü doğrultusunda uluslararası alanda muhasebe mesleğinin küreselleşeceği, tek muhasebe, tek denetim standardı ve aynı kalitede tek meslek ünvanına doğru bir gidişatın yaşanacağı söylenebilir.

Tablo 5.16.: Denetim Türlerinin Kullanımının Dağılımı

Denetim Türleri	Frekanslar	Yüzdeler	Kümülatif Yüzdeler
1 Finansal denetim	22	29.7	29.7
2 Uygunluk denetimi	6	8.1	37.8
3 Performans denetimi	8	10.8	48.6
Tümü	25	33.8	82.4
12	11	14.9	97.3
13	2	2.7	100.0
Toplam	74	100.0	

Tablo 5.16.'ya göre; ankete katılan denetçilerin %33.8'i denetim türlerinin tümünü, %29.7'si sadece finansal denetim, %14.9'u finansal denetim ile uygunluk denetimi, %10.8'i sadece performans denetimi, %8.1'i sadece uygunluk denetimi, %2.7'si finansal denetim ile performans denetimi yaptığını belirtmektedirler. Bu durumda denetçilerin çoğunluğunun denetim türlerinin tümünü yaptığı söylenebilir.

Tablo 5.17.: Kurumiçi Mesleki Eğitim İle İlgili Değerlendirmelerin Dağılımı

Değerlendirmeler	Frekanslar	Yüzdeler	Kümülatif Yüzdeler
Yetersiz	29	39.2	39.2
Fena değil	19	25.7	64.9
Orta	15	20.3	85.1
İyi	11	14.9	100.0
Toplam	74	100.0	

Tablo 5.17.'ye göre; ankete katılan denetçilerin, görev yaptıkları kurumlarının hizmet

içi mesleki eğitim politikalarını %39.2'si yetersiz, %25.7'si fena değil, %20.3'ü orta, %14.9'u iyi olarak değerlendirmektedirler, seçenekler arasında olmasına karşın çok iyi cevabı verilmemiştir. Bu durumda denetçilerin çoğunluğunun görüşü doğrultusunda kurumların kurumiçi mesleki eğitim politikalarının yetersiz olduğu söylenebilir.

Tablo 5.18.: Denetim Rehberi Dağılımı

Denetim Rehberi	Frekanslar	Yüzdeler	Geçerli Yüzdeler	Kümülatif Yüzdeler
1 Kuruma ait	42	56.8	58.3	58.3
3 Denetçiye ait	3	4.1	4.2	62.5
Rehber Yok	26	35.1	36.1	98.6
13	1	1.4	1.4	100.0
Toplam	72	97.3	100.0	
Cevapsız	2	2.7		
Toplam	74	100.0		

Tablo 5.18.'e göre; ankete katılan denetçilerin 2'si yani %2.7'si soruyu cevaplamamıştır. Soruyu cevaplayan 72 denetçinin 26'sı yani %36.1'i denetimlerini gerçekleştirirken kullandıkları denetim el kitabı / rehberi olmadığını, %58.3'ü kuruma ait, %4.2'si kuruma değil ancak kendisine ait, %1.4'ü hem kuruma ait hem de kuruma değil ancak kendisine ait bir denetim el kitabı / rehberinin olduğunu belirtmektedirler. Bu durumda denetçilerin çoğunluğunun denetimlerini gerçekleştirirken kullandıkları denetim el kitabı / rehberi bulunduğu söylenebilir.

5.1.3. Ankete Katılan Denetçilerin Denetim Tekniklerini Kullanımlarını Gösteren Frekans Tabloları

Bu bölümde ankete katılan denetçilerin, muhasebe denetiminde kullandıkları kanıt toplama tekniklerinin (denetim teknikleri) neler olduğu, ne şekilde kullanıldığını gösteren frekans ve yüzdesel frekans tabloları aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

Tablo 5.19.a.: Denetçilerin Kullandıkları Denetim Tekniklerinin Dağılımı

Kullanılan Teknik	Frekanslar	Yüzdeler	Kümülatif Yüzdeler
3 Belge inceleme	2	2.7	2.7
Tümü	9	12.2	14.9
1, 9	1	1.4	16.2
1, 3, 6, 10	1	1.4	17.6
1, 3, 9, 10	1	1.4	18.9
3, 4, 6, 7, 9	1	1.4	20.3

3,8, 9, 11	1	1.4	21.6
1, 3, 4, 5, 6, 7	1	1.4	23.0
1, 3, 5, 9, 11	1	1.4	24.3
2, 3, 4, 5, 10	1	1.4	25.7
1, 2, 3, 6, 7, 10	1	1.4	27.0
1, 3, 4, 7, 8, 11	1	1.4	28.4
1, 3, 6, 10, 11	1	1.4	29.7
1, 3, 6, 7, 8, 10	1	1.4	31.1
1, 3, 7, 8, 9, 11	1	1.4	32.4
2, 3, 9, 10, 11	1	1.4	33.8
3, 8, 9, 10, 11	1	1.4	35.1
1, 2, 3, 5, 7, 9, 11	1	1.4	36.5
1, 3, 5, 6, 7, 8, 11	1	1.4	37.8
1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9	1	1.4	39.2
1, 2, 3, 4, 6, 7, 9, 10	1	1.4	40.5
1, 2, 3, 4, 7, 10, 11	1	1.4	41.9
1, 2, 3, 4, 7, 8, 9, 11	1	1.4	43.2
1, 2, 3, 5, 8, 10, 11	1	1.4	44.6
1, 3, 4, 5, 6, 7, 9, 10	1	1.4	45.9
2, 3, 4, 6, 7, 8, 9, 10	1	1.4	47.3
3, 5, 6, 7, 9, 10, 11	1	1.4	48.6
1, 2, 3, 4, 6, 7, 8, 9, 10	1	1.4	50.0
1, 2, 3, 5, 7, 9, 10, 11	1	1.4	51.4
1, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 11	1	1.4	52.7
1, 3, 4, 7, 8, 9, 10, 11	1	1.4	54.1
1, 3, 5, 6, 7, 8, 10, 11	1	1.4	55.4
1, 3, 6, 7, 8, 9, 10, 11	1	1.4	56.8
3, 4, 6, 7, 8, 9, 10, 11	1	1.4	58.1
1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 11	2	2.7	60.8
1, 2, 3, 4, 6, 7, 8, 10, 11	1	1.4	62.2
1, 2, 3, 5, 6, 7, 9, 10, 11	1	1.4	63.5
1, 2, 3, 6, 7, 8, 9, 10, 11	1	1.4	64.9
1, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 10, 11	1	1.4	66.2
1, 3, 4, 5, 6, 8, 9, 10, 11	2	2.7	68.9
1, 3, 4, 5, 7, 8, 9, 10, 11	2	2.7	71.6
1, 3, 4, 6, 7, 8, 9, 10, 11	1	1.4	73.0
1, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11	1	1.4	74.3
2, 3, 4, 5, 6, 8, 9, 10, 11	1	1.4	75.7
1, 2, 3, 4, 5, 6, 8, 9, 10, 11	3	4.1	79.7
1, 2, 3, 4, 5, 7, 8, 9, 10, 11	5	6.8	86.5
1, 2, 3, 4, 6, 7, 8, 9, 10, 11	1	1.4	87.8
1, 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11	2	2.7	90.5
1, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11	7	9.5	100.0
Toplam	74	100.0	

Tablo 5.19.a.'da ankete katılan denetçilerin, “kanıt toplama esnasında denetim tekniklerinden (kanıt toplama teknikleri) hangisi ya da hangilerini kullanmaktasınız?” sorusuna verdikleri cevapların frekans dağılımı yukarıdaki gibidir. Ancak yorum kolaylığı sağlaması için yukarıdaki frekans dağılımı tablosu baz alınarak, denetçilerin kullandıkları denetim tekniklerinin frekans dağılımı tablosu aşağıda yeniden düzenlenmiştir.

Tablo 5.19.b.: Denetçilerin Kullandıkları Denetim Tekniklerinin Dağılımı

Kullanılan Teknik	Frekanslar	Yüzdeler
1 Fiziki inceleme	63	85
2 Göz atma	37	50
3 Belge inceleme	74	100
4 Kayıt sistemini yeniden izleme	48	65
5 Gözlem	47	64
6 Soruşturma	52	70
7 Doğrulama	56	76
8 Yeniden hesaplama	55	74
9 Analitik inceleme	60	81
10 Derinlemesine araştırma	56	76
11 İlgili hesaplar arası ilişki kurma	60	81
Tümü	9	12

Tablo 5.19.b.'ye göre; ankete katılan denetçilerin yaptıkları denetimlerde en çok kullandıkları denetim tekniklerinden (kanıt toplama teknikleri) birincisi 74'ünün de kullandığı yani %100'ünün belge inceleme tekniği, ikincisi %85 ile fiziki inceleme tekniği, üçüncüsü %81 ile analitik inceleme ve ilgili hesaplararası ilişki kurma teknikleridir. En az kullandıkları denetim teknikleri %50 ile göz atma ve %64 ile gözlem teknikleridir. Ayrıca denetim tekniklerinin hepsini bir arada kullanan %12 oranla 9 denetçi bulunmaktadır.

Tablo 5.20.: Denetçilerin En Güvenilir Buldukları Denetim Tekniklerinin Dağılımı

En Güvenilir Teknik	Frekanslar	Yüzdeler	Kümülatif Yüzdeler
1 Fiziki inceleme	22	29.7	29.7
3 Belge inceleme	27	36.5	66.2
4 Kayıt sistemini yeniden izleme	2	2.7	68.9
7 Doğrulama	10	13.5	82.4
8 Yeniden hesaplama	1	1.4	83.8
9 Analitik inceleme	2	2.7	86.5
10 Derinlemesine araştırma	10	13.5	100.0
Toplam	74	100.0	

Tablo 5.20.'ye göre; ankete katılan denetçilerin en güvenilir buldukları denetim tekniklerinden birincisi %36.5 ile belge inceleme, ikincisi %29.7 ile fiziki inceleme ve üçüncüsü %13.5 ile doğrulama teknikleridir. Bu durumda en güvenilir tekniğin belge inceleme tekniği olduğu söylenebilir.

Tablo 5.21.: Denetçilerin En Az Güvenilir Buldukları Denetim Tekniklerinin Dağılımı

En Az Güvenilir Teknik	Frekanslar	Yüzdeler	Kümülatif Yüzdeler
2 Göz atma	46	62.2	62.2
5 Gözlem	8	10.8	73.0
6 Soruşturma	15	20.3	93.2
7 Doğrulama	1	1.4	94.6
10 Derinlemesine araştırma	2	2.7	97.3
11 İlgili hesaplar arası ilişki kurma	2	2.7	100.0
Toplam	74	100.0	

Tablo 5.21.'e göre; ankete katılan denetçilerin en az güvenilir buldukları denetim tekniklerinden birincisi %62.2 ile göz atma, ikincisi %20.3 soruşturma ve üçüncüsü %10.8 ile gözlem teknikleridir. Bu durumda en az güvenilir tekniğin göz atma tekniği olduğu söylenebilir.

Tablo 5.22.: Fiziki İnceleme Tekniğinde Uzman Yardımı Kullanımının Dağılımı

Uzman Yardımı	Frekanslar	Yüzdeler	Geçerli Yüzdeler	Kümülatif Yüzdeler
Alıyorum	54	73.0	74.0	74.0
Almıyorum	19	25.7	26.0	100.0
Toplam	73	98.6	100.0	
Cevapsız	1	1.4		
Toplam	74	100.0		

Tablo 5.22.'ye göre; ankete katılan denetçilerin 1'i yani %1.4'ü "fiziki inceleme tekniğinin uygulanmasında gerektiği durumlarda uzman yardımı almakta mısınız?" sorusunu cevaplamamıştır. Soruyu cevaplayan 73 denetçinin 54'ü yani %74.0'ü uzman yardımı aldığını, 19'u yani %26.0'sı uzman yardımı almadığını belirtmektedirler. Bu durumda denetçilerin büyük çoğunluğunun fiziki inceleme tekniğinin uygulanmasında gerektiği durumlarda uzman yardımı almakta olduğu söylenebilir.

Tablo 5.23.: Doğrulama Tekniğinin Kullanımının Dağılımı

Kullanım Şekli	Frekanslar	Yüzdeler	Geçerli Yüzdeler	Kümülatif Yüzdeler
1 Olumlu doğrulama mektubu	9	12.2	14.8	14.8
1, 2, 3	5	6.8	8.2	23.0
1, 3	2	2.7	3.3	26.2
1, 3, 4	1	1.4	1.6	27.9
1, 3, 4, 5	1	1.4	1.6	29.5
2, 3, 4, 5	2	2.7	3.3	32.8
2, 3, 5	1	1.4	1.6	34.4
2, 5	1	1.4	1.6	36.1
3 Boş bakiyeli doğrulama mektubu	10	13.5	16.4	52.5
3, 4, 5	2	2.7	3.3	55.7
3,5	1	1.4	1.6	57.4
4 Mektup işletmenin risklerine göre değişiklik gösterir	12	16.2	19.7	77.0
4, 5	1	1.4	1.6	78.7
5 İşletmenin iç kontrol yapısına göre değişiklik gösterir	13	17.6	21.3	100.0
Toplam	61	82.4	100.0	
Kullanmıyor	13	17.6		
Toplam	74	100.0		

Ankete katılan denetçilerin kanıt toplama esnasında doğrulama (teyit isteme) tekniğinin uygulanmasında;

1. İlgili taraflara olumlu doğrulama mektubu gönderirim,
2. İlgili taraflara olumsuz doğrulama mektubu gönderirim,
3. Boş bakiyeli doğrulama mektubu gönderirim,
4. Göndermiş olduğum doğrulama mektubu denetlenen işletmenin taşıdığı risklere göre değişiklik gösterir,
5. Göndermiş olduğum doğrulama mektubu denetlenen işletmenin iç kontrol yapısının sağlamlığına göre değişiklik gösterir. Seçeneklerden hangisi ya da hangilerini kullandığı sorulmuş ve Tablo 5.23.'deki frekans dağılımına ulaşılmıştır.

Tablo 5.23.'e göre; ankete katılan denetçilerin 13'ü yani %17.6'sı soruyu cevaplamamıştır. Soruyu cevaplayan 61 denetçinin %16.4'ü sadece boş bakiyeli doğrulama mektubu gönderdiğini, %14.8'i sadece olumlu doğrulama mektubu gönderdiğini, sadece olumsuz doğrulama mektubu gönderenin hiç bulunmadığı, ancak hem olumlu hem olumsuz hem boş bakiyeli doğrulama mektubu gönderenin oranı %8.2'yi bulduğu tespit edilmiştir. Bu durumda denetçiler çoğunlukla boş bakiyeli doğrulama mektubu kullanmaktadır denilebilir.

Ancak denetçilerin %21.3'ü göndermiş olduğu doğrulama mektubunun, denetlenen

işletmenin iç kontrol yapısının sağlamlığına göre değişiklik gösterdiğini, %19.7'si göndermiş olduğu doğrulama mektubunun denetlenen işletmenin taşıdığı risklere göre değişiklik gösterdiğini belirtmektedirler.

Tablo 5.24.: Belge İnceleme Tekniğinin Kullanımının Dağılımı

Kullanım Şekli	Frekanslar	Yüzdeler	Kümülatif Yüzdeler
1 % 100 inceleme	18	24.3	24.3
2 İstatistiki olmayan örnekleme	36	48.6	73.0
3 İstatistiki örnekleme	8	10.8	83.8
Tümü	4	5.4	89.2
1, 2	6	8.1	97.3
1, 3	1	1.4	98.6
2, 3	1	1.4	100.0
Toplam	74	100.0	

Tablo 5.24.'e göre; belge inceleme tekniğinin kullanımında ankete katılan denetçilerin %48.6'sı sadece istatistiki olmayan örnekleme, %24.3'ü sadece yüzde yüz inceleme, %10.8'i sadece istatistiki örnekleme, %8.1'i hem yüzde yüz inceleme hem istatistiki olmayan örnekleme, %5.4'ü tümünü uygulamaktadırlar. Bu durumda belge inceleme tekniğinin kullanımında çoğunlukla istatistiki olmayan örnekleme uygulanmaktadır denilebilir.

Tablo 5.25.: Kayıt Sistemini Yeniden İzleme Tekniğinin Kullanımının Dağılımı

Kullanım Şekli	Frekanslar	Yüzdeler	Geçerli Yüzdeler	Kümülatif Yüzdeler
1 Tüm hatayı ortaya çıkarmayı amaçlarım	18	24.3	26.9	26.9
2 Kayıtları incelerim	3	4.1	4.5	31.3
3 Belgelerden yararlanırım	10	13.5	14.9	46.3
4 İşletmenin iç kontrol yapısını göz önünde tutarım	26	35.1	38.8	85.1
1, 3	3	4.1	4.5	89.6
1, 4	3	4.1	4.5	94.0
2, 3	1	1.4	1.5	95.5
1, 3, 4	3	4.1	4.5	100.0
Toplam	67	90.5	100.0	
Kullanmıyor	7	9.5		
Toplam	74	100.0		

Tablo 5.25.'e göre; kayıt sistemini yeniden izleme tekniğinin kullanımında ankete katılan denetçilerin 7'si yani %9.5'i bu tekniği kullanmadığını belirtmişlerdir. Tekniği kullanan 67 denetçinin %38.8'i tekniği kullanırken bu tekniğin kapsamını belirlemek için sadece denetlenen işletmenin iç kontrol yapısını göz önünde tuttuğunu, %26.9'u sadece tüm hata ve

düzensizlikleri ortaya çıkarmayı amaçladığını, %14.9'u sadece belgelerden yararlandığını, %4.5'i sadece kayıtları incelediğini belirtmektedirler. Bu durumda kayıt sistemini yeniden izleme tekniğinin kullanımında çoğunlukla bu tekniğin kapsamını belirlemek için denetlenen işletmenin iç kontrol yapısı göz önünde tutulmaktadır denilebilir.

Tablo 5.26.a.: Yeniden Hesaplama Tekniğinin Kullanımının Dağılımı

Kullanım Şekli	Frekanslar	Yüzdeler	Geçerli Yüzdeler	Kümülatif Yüzdeler
1 Genel toplamları tekrar alırım	11	14.9	16.4	16.4
2 Amortisman ve yeniden değerlendirme hesaplarını tekrar alırım	2	2.7	3.0	19.4
3 Birim maliyetleri tekrar hesaplarım	5	6.8	7.5	26.9
Tümü	16	21.6	23.9	50.7
1, 2	6	8.1	9.0	59.7
1, 3	2	2.7	3.0	62.7
1, 4	1	1.4	1.5	64.2
1, 6	2	2.7	3.0	67.2
3, 4	1	1.4	1.5	68.7
1, 2, 3	1	1.4	1.5	70.1
1, 2, 4	1	1.4	1.5	71.6
1, 2, 6	1	1.4	1.5	73.1
1, 3, 4	1	1.4	1.5	74.6
1, 3, 6	1	1.4	1.5	76.1
1, 5, 7	1	1.4	1.5	77.6
2, 3, 5	1	1.4	1.5	79.1
2, 5, 6	2	2.7	3.0	82.1
2, 5, 7	1	1.4	1.5	83.6
1, 2, 3, 7	1	1.4	1.5	85.1
1, 2, 5, 6	3	4.1	4.5	89.6
1, 2, 6, 7	2	2.7	3.0	92.5
1, 3, 4, 5	1	1.4	1.5	94.0
1, 4, 5, 6	1	1.4	1.5	95.5
3, 4, 5, 7	1	1.4	1.5	97.0
1, 2, 3, 5, 6	1	1.4	1.5	98.5
1, 2, 3, 4, 6, 7	1	1.4	1.5	100.0
Toplam	67	90.5	100.0	
Kullanmıyor	5	6.8		
Cevapsız	2	2.7		
Kayıp Toplam	7	9.5		
Toplam	74	100.0		

Tablo 5.26.a.'da ankete katılan denetçilerin, “kanıt toplama esnasında yeniden hesaplama tekniğinin uygulanmasında hangisi ya da hangilerini kullanmaktasınız?” sorusuna verdikleri cevapların frekans dağılımı yukarıdaki gibidir. Ancak, yorum kolaylığı sağlaması için yukarıdaki frekans dağılımı tablosu baz alınarak denetçilerin uyguladıkları yeniden hesaplama tekniğinin kullanımının frekans dağılımı tablosu aşağıda yeniden düzenlenmiştir.

Tablo 5.26.b.: Yeniden Hesaplama Tekniğinin Kullanımının Dağılımı

Kullanım Şekli	Frekanslar	Yüzdeler	Geçerli Yüzdeler
1 Genel toplamları tekrar alırım.	54	73.0	80.6
2 Amortisman ve yeniden değerlendirme hesaplarını tekrar yaparım.	39	52.7	58.2
3 Birim maliyetleri tekrar hesaplarım.	33	44.6	49.3
4 Kıdem tazminatlarını tekrar hesaplarım.	25	33.8	37.3
5 Döviz değerlemelerini tekrar yaparım.	29	39.2	43.3
6 Vergi matrahı ve vergileri tekrar hesaplarım.	31	41.9	46.3
7 Yedekleri tekrar hesaplarım.	22	29.7	32.8
Tümü	16	21.6	23.9
Kullanmayan	5	6.8	
Cevapsız	2	2.7	

Tablo 5.26.b'ye göre; ankete katılan denetçilerin 2'si yani %2.7'si soruyu cevaplamamış, 5'i yani %6.8'i bu tekniği kullanmadığını belirtmiştir. Soruyu cevaplayan 67 denetçi, kanıt toplama esnasında yeniden hesaplama tekniğinin uygulanmasında en çok %80.6 ile genel toplamları tekrar aldığını, ikinci olarak %58.2 ile amortisman ve yeniden değerlendirme hesaplarını tekrar yaptığını, üçüncü olarak %49.3 ile birim maliyetleri tekrar hesapladıklarını belirtmektedirler. Ayrıca, seçeneklerin tümünü kullanan %23.9 oranla 16 denetçi bulunmaktadır. Bu durumda denetçiler bu tekniğin kullanımında çoğunlukla genel toplamları tekrar almaktadır denilebilir.

Tablo 5.27.: Gözlem Tekniğinin Kullanımının Dağılımı

Kullanım Şekli	Frekanslar	Yüzdeler	Geçerli Yüzdeler	Kümülatif Yüzdeler
1 Maddi hareketlerin testinde	16	21.6	23.9	23.9
2 İç Kontrol yapısının değerlendirilmesinde	15	20.3	22.4	46.3
3 Çalışanların değerlendirilmesinde	17	23.0	25.4	71.6
Tümü	8	10.8	11.9	83.6
1, 2	4	5.4	6.0	89.6
1, 3	2	2.7	3.0	92.5
2, 3	5	6.8	7.5	100.0
Toplam	67	90.5	100.0	
Kullanmıyor	7	9.5		
Toplam	74	100.0		

Tablo 5.27.'ye göre; gözlem tekniğinin kullanımında ankete katılan denetçilerin 7'si yani %9.5'i bu tekniği kullanmadığını belirtmişlerdir. Tekniği kullanan 67 denetçinin %25.4'ü sadece çalışanların değerlendirilmesinde, %23.9'u sadece maddi hareketlerin ve üretim akışımın testinde, %22.4'ü sadece iç kontrol yapısının değerlendirilmesinde, %11.9'u tümünü bu tekniği

uyguladığında kullandıklarını belirtmektedirler. Bu durumda gözlem tekniğinin kullanımında her üç kullanım şeklinin kullanım oranlarının eşit oranda olduğu söylenebilir.

Tablo 5.28.: Soruşturma Tekniğinin Kullanımının Dağılımı

Kullanım Şekli	Frekanslar	Yüzdeler	Geçerli Yüzdeler	Kümülatif Yüzdeler
1 Denetim öncesi planlamada	8	10.8	12.5	12.5
2 İç kontrol yapısının değerlendirilmesinde	6	8.1	9.4	21.9
3 Çalışanların değerlendirilmesinde	2	2.7	3.1	25.0
4 Ek bilgi ve ipuçları toplamada	28	37.8	43.8	68.8
Tümü	1	1.4	1.6	70.3
1, 4	1	1.4	1.6	71.9
2, 4	12	16.2	18.8	90.6
3, 4	1	1.4	1.6	92.2
1, 2, 4	1	1.4	1.6	93.8
1, 3, 4	1	1.4	1.6	95.3
2, 3, 4	3	4.1	4.7	100.0
Toplam	64	86.5	100.0	
Kullanmıyor	10	13.5		
Toplam	74	100.0		

Tablo 5.28.'e göre; soruşturma tekniğinin kullanımında ankete katılan denetçilerin 10'u yani %13.5'i bu tekniği kullanmadığını belirtmişlerdir. Tekniği kullanan 64 denetçinin %43.8'i sadece ek bilgi ve ipuçları toplamada, %18.8'i hem iç kontrol yapısının değerlendirilmesinde hem ek bilgi ve ipuçları toplamada, % 12.5'i sadece denetim öncesi planlamada, %9.4'ü sadece iç kontrol yapısının değerlendirilmesinde, %3.1'i sadece çalışanların değerlendirilmesinde, %1.6'sı tümünü bu tekniği uyguladığında kullandıklarını belirtmektedirler. Bu durumda soruşturma tekniğinin kullanımında çoğunlukla ek bilgi ve ipuçları toplama amaçlanmaktadır denilebilir.

Tablo 5.29.a.: Analitik İnceleme Tekniğinin Kullanımının Dağılımı

Yöntemler	Frekanslar	Yüzdeler	Geçerli Yüzdeler	Kümülatif Yüzdeler
1 Reşyo anaizi	25	33.8	37.3	37.3
2 Yatay analiz	2	2.7	3.0	40.3
3 Dikey analiz	1	1.4	1.5	41.8
5 Ussallık testleri	2	2.7	3.0	44.8
Tümü	1	1.4	1.5	46.3
1, 2	2	2.7	3.0	49.3
1, 3	2	2.7	3.0	52.2
1, 4	5	6.8	7.5	59.7
1, 5	6	8.1	9.0	68.7
2, 3	2	2.7	3.0	71.6
2, 4	3	4.1	4.5	76.1
2, 5	1	1.4	1.5	77.6
1, 2, 4	2	2.7	3.0	80.6
1, 2, 5	2	2.7	3.0	83.6
1, 3, 4	2	2.7	3.0	86.6
1, 3, 5	1	1.4	1.5	88.1
1, 2, 3, 4	4	5.4	6.0	94.0
1, 2, 3, 5	4	5.4	6.0	100.0
Toplam	67	90.5	100.0	
Kullanmıyor	6	8.1		
Cevapsız	1	1.4		
Kayıp Toplam	7	9.5		
Toplam	74	100.0		

Tablo 5.29.a.'da ankete katılan denetçilerin, “analitik inceleme tekniğinin uygulanmasında yöntemlerden hangisi ya da hangilerini kullanmaktasınız?” sorusuna verdikleri cevapların frekans dağılımı yukarıdaki gibidir. Ancak yorum kolaylığı sağlaması için yukarıdaki frekans dağılımı tablosu baz alınarak denetçilerin uyguladıkları analitik inceleme tekniğinin kullanımının frekans dağılımı tablosu aşağıda yeniden düzenlenmiştir.

Tablo 5.29.b.: Analitik İnceleme Tekniğinin Kullanımının Dağılımı

Yöntemler	Frekanslar	Yüzdeler	Geçerli Yüzdeler
1 Reşyo analizi	58	78.4	86.6
2 Yatay analiz	20	27.0	29.9
3 Dikey analiz	17	23.0	25.4
4 Trend analizi	19	25.7	28.4
5 Ussallık testleri	17	23.0	25.4
Tümü	1	1.4	1.5
Kullanmıyor	6	8.1	
Cevapsız	1	1.4	

Tablo 5.29.b'ye göre; ankete katılan denetçilerin 1'i yani %1.4'ü soruyu cevaplamamış, 6'sı yani %8.1'i bu tekniği kullanmadığını belirtmiştir. Soruyu cevaplayan 67 denetçi, analitik inceleme tekniğinin uygulanmasında %86.6 ile reşyo analizi, %29.9 ile yatay

analiz, %28.4 ile trend analizi, %25.4 ile dikey analiz ve ussallık testleri yöntemini kullandıklarını belirtmektedirler. Ayrıca, yöntemlerin tümünü kullanan %1.5 oranla 1 denetçi bulunmaktadır. Bu durumda denetçiler bu tekniğin kullanımında büyük çoğunlukla reşyo analizi yöntemini kullanmaktadırlar denilebilir.

Tablo 5.30.: Analitik İnceleme Tekniğinin Kullanımında Değerlendirilen Kıstasların Dağılımı

Kıstaslar	Frekanslar	Yüzdeler	Geçerli Yüzdeler	Kümülatif Yüzdeler
1 Sektör verileriyle	6	8.1	8.6	8.6
2 Önceki yıllara ait verilerle	17	23.0	24.3	32.9
3 İşletme beklentileriyle	2	2.7	2.9	35.7
5 Finansal olmayan verilerle	1	1.4	1.4	37.1
1, 2	20	27.0	28.6	65.7
1, 3	1	1.4	1.4	67.1
1, 4	1	1.4	1.4	68.6
2, 3	7	9.5	10.0	78.6
2, 4	2	2.7	2.9	81.4
2, 5	1	1.4	1.4	82.9
1, 2, 3	5	6.8	7.1	90.0
1, 2, 4	2	2.7	2.9	92.9
2, 3, 4	3	4.1	4.3	97.1
1, 2, 3, 4	2	2.7	2.9	100.0
Toplam	70	94.6	100.0	
Cevapsız	4	5.4		
Toplam	74	100.0		

Tablo 5.30.'a göre; analitik inceleme tekniğinin uygulanması sırasında denetlenen işletmenin verilerinin hangi kıstaslarla karşılaştırıldığı sorusuna ankete katılan denetçilerin 4'ü yani %5.4'ü cevap vermemiştir. Soruyu cevaplayan 70 denetçinin %28.6'sı hem sektör verileriyle hem önceki yıllara ait verilerle, %24.3'ü sadece önceki yıllara ait verilerle, % 8.6'sı sadece sektör verileriyle, %2.9'u işletme tarafından belirlenen beklentilerle, %10'u hem önceki yıllara ait verilerle hem işletme tarafından belirlenen beklentilerle işletmenin verilerinin karşılaştırıldığını belirtmektedirler. Bu durumda analitik inceleme tekniğinin uygulanması sırasında denetlenen işletmenin verilerinin çoğunlukla sektör verileri ile önceki yıllara ait verilerle karşılaştırılmaktadır denilebilir.

Tablo 5.31.: Analitik İnceleme Tekniğinin Denetimin Hangi Aşamasında Kullanıldığının Dağılımı

Denetim Aşamaları	Frekanslar	Yüzdeler	Geçerli Yüzdeler	Kümülatif Yüzdeler
1 Denetimin planlanmasında	12	16.2	17.4	17.4
2 Kanıt toplamada	11	14.9	15.9	33.3
3 Denetimin raporlanmasında	36	48.6	52.2	85.5
Tümü	4	5.4	5.8	91.3
1, 2	2	2.7	2.9	94.2
1, 3	3	4.1	4.3	98.6
2, 3	1	1.4	1.4	100.0
Toplam	69	93.2	100.0	
Cevapsız	5	6.8		
Toplam	74	100.0		

Tablo 5.31.'e göre; “analitik inceleme tekniğini yapılan denetimin hangi aşama veya aşamalarında kullanmaktasınız?” sorusuna ankete katılan denetçilerin 5’i yani %6.8’i cevap vermemiştir. Soruyu cevaplayan 69 denetçinin %52.2’si denetimin raporlanması, %17.4’ü denetimin planlanması, %15.9’u kanıt toplama, %5.8’i tüm aşamalarda analitik inceleme tekniğini kullandığını belirtmektedirler. Bu durumda analitik inceleme tekniğinin çoğunlukla denetimin raporlanması aşamasında kullanıldığı, en az kanıt toplama aşamasında kullanıldığı söylenebilir.

Tablo 5.32.: Analitik İnceleme Tekniğinin Kullanım Amaçlarının Dağılımı

Amaçlar	Frekanslar	Yüzdeler	Geçerli Yüzdeler	Kümülatif Yüzdeler
4 Daha etkin denetim yapabilmek için	1	1.4	1.4	1.4
5 İşletmenin ait olduğu endüstriyi anlayabilmek için	3	4.1	4.2	5.6
Tümü	40	54.1	56.3	62.0
1, 4	1	1.4	1.4	63.4
3, 4	2	2.7	2.8	66.2
4, 5	1	1.4	1.4	67.6
1, 2, 4	2	2.7	2.8	70.4
1, 2, 5	2	2.7	2.8	73.2
1, 3, 4	2	2.7	2.8	76.1
1, 4, 5	1	1.4	1.4	77.5
2, 3, 4	5	6.8	7.0	84.5
2, 3, 5	1	1.4	1.4	85.9
2, 4, 5	1	1.4	1.4	87.3
3, 4, 5	2	2.7	2.8	90.1
1, 2, 3, 4	1	1.4	1.4	91.5
1, 2, 3, 5	1	1.4	1.4	93.0
1, 2, 4, 5	3	4.1	4.2	97.2
1, 3, 4, 5	1	1.4	1.4	98.6
2, 3, 4, 5	1	1.4	1.4	100.0
Toplam	71	95.9	100.0	
Cevapsız	3	4.1		
Toplam	74	100.0		

Ankete katılan denetçilere, analitik inceleme tekniklerini kullanmadaki amaçlarının aşağıda belirtilenlerden hangisi ya da hangileri olduğu sorulmuş ;

1. Maddilik testi olarak,
2. Analitik kanıtları elde edebilmek,
3. Maliyet, zaman ve işgücü tasarrufu sağlayabilmek,
4. Daha etkin ve yeterli denetim yapabilmek,
5. İşletmeyi ve ait olduğu endüstri kolunu daha iyi anlayabilmek,

ve Tablo 5.32.'deki frekans dağılımına ulaşılmıştır.

Tablo 5.32.'ye göre; ankete katılan denetçilerin 3'ü yani %4.1'i soruyu cevaplamamıştır. Soruyu cevaplayan 74 denetçinin çoğunluğu olan %56.3'ü tümünü amaçladıklarını belirtirken, geri kalanı farklı farklı seçenekleri amaçladıklarını belirtmişlerdir.

Tablo 5.33.: Analitik İnceleme Tekniğinin Kullanımında Karşılaşılan Zorlukların Dağılımı

Karşılaşılan Zorluklar	Frekanslar	Yüzdeler	Geçerli Yüzdeler	Kümülatif Yüzdeler
1 Verilere ulaşım zorluğu	2	2.7	2.8	2.8
3 Personel yetersizliği	2	2.7	2.8	5.6
Tümü	39	52.7	54.9	60.6
Zorluk yok	22	29.7	31.0	91.5
1, 2	1	1.4	1.4	93.0
1, 3	2	2.7	2.8	95.8
2, 3	3	4.1	4.2	100.0
Toplam	71	95.9	100.0	
Cevapsız	3	4.1		
Toplam	74	100.0		

Ankete katılan denetçilere analitik inceleme tekniğini kullanırken karşılaştıkları zorlukların aşağıda belirtilenlerden hangisi ya da hangileri olduğu sorulmuş ;

1. Verilere ulaşım zorluğu,
2. Eğitim eksikliği,
3. Personel yetersizliği,

ve Tablo 5.33.'deki frekans dağılımına ulaşılmıştır .

Tablo 5.33.'e göre; analitik inceleme tekniğini kullanırken karşılaşılan zorlukların hangisi ya da hangileri olduğu sorusuna ankete katılan denetçilerin 3'ü yani %4.1'i cevap vermemiştir. Soruyu cevaplayan 71 denetçinin %2.8'i sadece verilere ulaşım zorluğu, %2.8'i sadece personel yetersizliği, %1.4'ü hem verilere ulaşım zorluğu hem eğitim eksikliği, %2.8'i hem verilere ulaşım zorluğu hem personel yetersizliği, %4.2'si hem eğitim eksikliği hem personel yetersizliği, %54.9'u üç zorluğun tümünün olduğunu belirtirken, %31.0'i zorluk bulunmadığını belirtmiştir. Bu durumda denetçilerin büyük çoğunluğu analitik inceleme tekniğini kullanırken belirtilen üç tür zorluğun tümüyle karşılaştıkları söylenebilir.

5.2. KAMU VE BAĞIMSIZ MUHASEBE DENETİMİNDE KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİNİN ÇEŞİTLİ DEĞİŞKENLERDEN BAĞIMSIZ OLUP OLMADIĞININ Kİ – KARE BAĞIMSIZLIK TESTİ İLE TEST EDİLMESİ

Bu bölümde denetim mesleği ile ilgili değerlendirmelerin ve denetim tekniklerinin kullanımının denetim türlerinden bağımsız olup olmadıkları Ki-Kare bağımsızlık testi ile test edilecektir.

5.2.1. Denetim Mesleği İle İlgili Değerlendirmelerin Denetim Türlerinden Bağımsız Olup Olmadığının Ki-Kare Analizi

Denetim mesleği ile ilgili değerlendirmelerin denetim türlerinden bağımsız olup olmadığına ilişkin düzenlenen çapraz tablolar aşağıdaki gibidir.

Tablo 5.34.: Denetim Mesleği İle İlgili Kanun ve Tasarılar Gösterilen İlgile İle Denetim Türlerinin Karşılaştırılması Tablosu

İlgile Düzeyleri	Denetim Türü			Toplam	χ^2	s.d.	p
	İç denetim	Dış denetim	Bağımsız denetim				
Yetersiz	5 29.4%			5 6.8%	26.867	8	0.001
Fena değil	3 17.6%	4 13.8%		7 9.5%			
Orta	4 23.5%	9 31.0%	16 57.1%	29 39.2%			
İyi	4 23.5%	14 48.3%	10 35.7%	28 37.8%			
Çok iyi	1 5.9%	2 6.9%	2 7.1%	5 6.8%			
Toplam	17 100.0%	29 100.0%	28 100.0%	74 100.0%			

İlgile düzeyleri ile denetim türleri değişkenlerinin birbirlerinden bağımsız olup olmadığına ilişkin Ki-Kare bağımsızlık testi hipotezi aşağıdaki gibi kurulmuştur.

H_0 = Denetim mesleği ile ilgili kanun ve tasarılar gösterilen ilgile denetim türlerinden bağımsızdır.

H_1 = Denetim mesleği ile ilgili kanun ve tasarılar gösterilen ilgile denetim türlerinden bağımsız değildir.

$$\alpha = 0.05 \text{ ve } s.d. = (r-1)(c-1) = (5-1)(3-1) = 8 \text{ için } \chi^2_{tab.} = 15.5073' \text{ tür.}$$

$$\chi^2_{\text{test}} = 26.867 > \chi^2_{\text{tab.}} = 15.5073 \quad \text{olduğu için } H_0 \text{ red edilir.}$$

Bu analiz kısaca, p değerinin 0.05'ten büyük olup olmadığına bakılarak da yapılabilir.

$p < 0.05$ ise H_0 red; $p > 0.05$ ise H_0 kabul edilecektir.

Burada $p = 0.001 < 0.05$ olduğu için H_0 reddedilir. Böylece denetim mesleği ile ilgili kanun ve tasarılar gösterilen ilgi denetim türlerinden bağımsız olmadığı ortaya konulabilmektedir.

Tablo 5.34.'e göre; Türkiye'de denetim mesleği ile ilgili kanun ve kanun tasarılarına karşı ilgi düzeylerini denetim türlerine göre en yüksek karşılaştırılması yapıldığında; iç denetçilerin % 29.4'ü kendilerini yetersiz, dış denetçilerin %48.3'ü kendilerini iyi, bağımsız denetçilerin %57.1'i kendilerini orta olarak nitelendirmektedirler. **Buna göre; Türkiye'de denetim mesleği ile ilgili kanun ve kanun tasarılarına karşı ilgi düzeyleri denetçi türüne göre en yüksek dış denetçilerdir, bağımsız denetçiler orta, iç denetçiler yetersiz olduğu söylenebilir. Ki-Kare testinin sonuçlarına göre, denetçilerin denetim mesleği ile ilgili kanun ve kanun tasarılarına karşı ilgilerinin denetim türlerinden bağımsız olmadığı ortaya konulmuştur.**

Tablo 5.35.: Türk Kamu Denetim Sisteminin Geleceği İle İlgili Değerlendirmeler ile Denetim Türlerinin Karşılaştırılması Tablosu

Değerlendirmeler	Denetim Türü			Toplam	χ^2	s.d	p
	İç denetim	Dış denetim	Bağımsız denetim				
Yetersiz	8 47.1%	10 34.5%		18 24.3%	26.434	6	0.0001
Fena değil	2 11.8%	6 20.7%	2 7.1%	10 13.5%			
Orta	6 35.3%	6 20.7%	8 28.6%	20 27.0%			
İyi	1 5.9%	7 24.1%	18 64.3%	26 35.1%			
Toplam	17 100.0%	29 100.0%	28 100.0%	74 100.0%			

$H_0 =$ Denetim mesleği ile ilgili kanun ve tasarılar çerçevesinde kamu denetiminin geleceğiyle ilgili değerlendirmeler denetim türlerinden bağımsızdır.

$p = 0.0001 < 0.05$ olduğu için H_0 reddedilir.

Tablo 5.35.'e göre; Türkiye'de denetim mesleği ile ilgili son dönem kanun ve kanun tasarıları çerçevesinde mesleğin geçmişi gözönüne alındığında Türk kamu denetim sisteminin geleceğiyle ilgili denetçi değerlendirme düzeylerini denetim türlerine göre en yüksek

karşılaştırılması yapıldığında; iç denetçilerin % 47.1'i yetersiz, dış denetçilerin %34.5'i yetersiz, bağımsız denetçilerin %64.3'ü iyi olarak nitelemektedirler. **Buna göre; Türkiye'de denetim mesleği ile ilgili son dönem kanun ve kanun tasarıları çerçevesinde mesleğin geçmişi gözönüne alındığında Türk kamu denetim sisteminin geleceğini iç denetçiler ile dış denetçilerin yani kamu denetçilerinin iyi görmedikleri, ancak bağımsız denetçilerinin ise iyi görerek tam tersi bir düşünceye sahip oldukları söylenebilir. Ki-Kare testinin sonuçlarına göre, denetçilerin denetim mesleği ile ilgili kanun ve tasarılar çerçevesinde kamu denetiminin geleceğiyle ilgili değerlendirmelerinin denetim türlerinden bağımsız olmadığı ortaya konulmuştur.**

Tablo 5.36.: Türk Bağımsız Denetim Sisteminin Geleceği İle İlgili Değerlendirmeler ile Denetim Türlerinin Karşılaştırılması Tablosu

Değerlendirmeler	Denetim Türü			Toplam	χ^2	s.d	p
	İç denetim	Dış denetim	Bağımsız denetim				
Yetersiz	5 29.4%	5 17.2%		10 13.5%	11.757	8	0.162
Fena değil	2 11.8%	5 17.2%	4 14.3%	11 14.9%			
Orta	4 23.5%	9 31.0%	7 25.0%	20 27.0%			
İyi	6 35.3%	9 31.0%	14 50.0%	29 39.2%			
Çok iyi		1 3.4%	3 10.7%	4 5.4%			
Toplam	17 100.0%	29 100.0%	28 100.0%	74 100.0%			

H_0 = Denetim mesleği ile ilgili kanun ve tasarılar çerçevesinde bağımsız denetiminin geleceğiyle ilgili değerlendirmeler denetim türlerinden bağımsızdır.

$p = 0.162 > 0.05$ olduğu için H_0 kabul edilir.

Tablo 5.36.'ya göre; Türkiye'de denetim mesleği ile ilgili son dönem kanun ve kanun tasarıları çerçevesinde mesleğin geçmişi gözönüne alındığında Türk bağımsız denetim sisteminin geleceğiyle ilgili denetçi değerlendirme düzeylerini denetim türlerine göre en yüksek karşılaştırılması yapıldığında; iç denetçilerin % 35.3'ü, dış denetçilerin %31.0'i, bağımsız denetçilerin %50.0'si iyi olarak nitelemektedirler. Buna göre; Türkiye'de denetim mesleği ile ilgili son dönem kanun ve kanun tasarıları çerçevesinde mesleğin geçmişi gözönüne alındığında Türk bağımsız denetim sisteminin geleceğini tüm denetim türlerindeki denetçilerin iyi gördükleri söylenebilir. Ki-Kare testinin sonuçlarına göre, denetçilerin denetim mesleği ile ilgili kanun ve tasarılar çerçevesinde bağımsız denetiminin geleceğiyle ilgili değerlendirmelerinin

denetim türlerinden bağımsız olduğu ortaya konulmuştur.

Tablo 5.37.: Türk İç Denetim Sisteminin Geleceği İle İlgili Değerlendirmeler ile Denetim Türlerinin Karşılaştırılması Tablosu

Değerlendirmeler	Denetim Türü			Toplam	χ^2	s.d	p
	İç denetim	Dış denetim	Bağımsız denetim				
Yetersiz	9 52.9%	13 44.8%	5 17.9%	27 36.5%	19.043	6	0.004
Fena değil	1 5.9%	8 27.6%	4 14.3%	13 17.6%			
Orta	6 35.3%	3 10.3%	6 21.4%	15 20.3%			
İyi	1 5.9%	5 17.2%	13 46.4%	19 25.7%			
Toplam	17 100.0%	29 100.0%	28 100.0%	74 100.0%			

$H_0 = 5018$ sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çerçevesinde iç denetimle ilgili değerlendirmeler denetim türlerinden bağımsızdır.

$p = 0.004 < 0.05$ olduğu için H_0 reddedilir.

Tablo 5.37.'ye göre; Türkiye'de denetim mesleği ile ilgili 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu çerçevesinde mesleğin geçmişi gözönüne alındığında Türk iç denetim sisteminin geleceğiyle ilgili denetçi değerlendirme düzeylerini denetim türlerine göre oransal olarak en yüksek karşılaştırılması yapıldığında; iç denetçilerin % 52.9'u, dış denetçilerin %44.8'i yetersiz, bağımsız denetçilerin %46.4'ü iyi olarak nitelenebilirler. **Buna göre; Türkiye'de denetim mesleği ile ilgili 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu çerçevesinde mesleğin geçmişi gözönüne alındığında Türk iç denetim sisteminin geleceğini iç denetçiler ile dış denetçilerin yani kamu denetçilerinin iyi görmedikleri, ancak bağımsız denetçilerinin ise iyi görerek tam tersi bir düşünceye sahip oldukları söylenebilir. Ki-Kare testinin sonuçlarına göre, denetçilerin denetim mesleği ile ilgili 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu çerçevesinde iç denetiminin geleceğiyle ilgili değerlendirmelerinin denetim türlerinden bağımsız olmadığı ortaya konulmuştur.**

Tablo 5.38.: Uluslararası Alanda Muhasebe ve Denetim Mesleğinin Küreselleşip Küreselleşmeyeceği Değerlendirmesinin Denetim Türleri ile Karşılaştırılması Tablosu

Değerlendirmeler	Denetim Türü			Toplam	χ^2	s.d	p
	İç denetim	Dış denetim	Bağımsız denetim				
Katılıyorum	12 70.6%	18 62.1%	23 82.1%	53 71.6%	2.836	2	0.242
Katılmıyorum	5 29.4%	11 37.9%	5 17.9%	21 28.4%			
Toplam	17 100.0%	29 100.0%	28 100.0%	74 100.0%			

$H_0 =$ Uluslararası alanda muhasebe ve denetim mesleğinin küreselleşip küreselleşmeyeceği değerlendirmesi denetim türlerinden bağımsızdır.

$p = 0.242 > 0.05$ olduğu için H_0 kabul edilir.

Tablo 5.38.'e göre; uluslararası alanda muhasebe mesleğinin küreselleşeceği, tek muhasebe, tek denetim standardı ve aynı kalitede tek meslek ünvanına doğru bir gidişatın yaşanacağı öngörüsüne; iç denetçilerin % 70.6'sı, dış denetçilerin %62.1'i, bağımsız denetçilerin %82.1'i katıldığını belirtmektedirler. Buna göre; uluslararası alanda muhasebe mesleğinin küreselleşeceği, tek muhasebe, tek denetim standardı ve aynı kalitede tek meslek ünvanına doğru bir gidişatın yaşanacağı öngörüsüne tüm denetim türlerindeki denetçiler belirgin bir oransal büyüklükle katılmaktadırlar, denilebilir ki zihniyet yönünden Türk denetçilerinin büyük çoğunluğunun denetim mesleği ile ilgili uluslararası entegrasyonu kabul etmektedirler. Ki-Kare testinin sonuçlarına göre, uluslararası alanda muhasebe ve denetim mesleğinin küreselleşip küreselleşmeyeceği değerlendirmesi denetim türlerinden bağımsız olduğu ortaya konulmuştur.

Tablo 5.39.: Denetim Çeşitleri ile Denetim Türlerinin Karşılaştırılması Tablosu

Denetim Çeşitleri	Denetim Türü			Toplam	χ^2	s.d	p
	İç denetim	Dış denetim	Bağımsız denetim				
1 Finansal denetim	3 17.6%		19 67.9%	22 29.7%	63.319	10	0.0001
2 Uygunluk denetimi	4 23.5%	2 6.9%		6 8.1%			
3 Performans denetimi		8 27.6%		8 10.8%			
Tümü	5 29.4%	17 58.6%	3 10.7%	25 33.8%			
1, 2	5 29.4%		6 21.4%	11 14.9%			
1, 3		2 6.9%		2 2.7%			
Toplam	17 100.0%	29 100.0%	28 100.0%	74 100.0%			

H_0 = Denetimde uygulanan denetim çeşitleri denetim türlerinden bağımsızdır.

$p = 0.0001 < 0.05$ olduğu için H_0 reddedilir.

Tablo 5.39.'a göre; denetimde uygulanan denetim çeşitleri gözönüne alındığında denetim türlerine göre oransal olarak en yüksek karşılaştırılması yapıldığında; iç denetçilerin % 29'4 ile tümünü ve yine %29.4 ile finansal denetim ile uygunluk denetimini, dış denetçilerin %58.6'sı tümünü, bağımsız denetçilerin %67.9'u finansal denetimi denetimlerinde uyguladıklarını belirtmektedirler. **Buna göre; Türkiye'de iç denetçiler çoğunlukla finansal ve uygunluk denetimi, dış denetçiler çoğunlukla tüm denetim çeşitlerini, bağımsız denetçiler çoğunlukla finansal denetim yapmaktadır. Çarpıcı bir nokta da bağımsız denetçilerin hemen hiç, iç denetçilerin ise çok azının performans denetimi yaptıklarıdır. Ki-Kare testinin sonuçlarına göre, denetçilerin denetimde uyguladıkları denetim çeşitlerinin denetim türlerinden bağımsız olmadığı ortaya konulmuştur.**

Tablo 5.40.: Kurumiçi Mesleki Eğitim İle İlgili Değerlendirmeler ile Denetim Türlerinin Karşılaştırılması Tablosu

Değerlendirmeler	Denetim Türü			Toplam	χ^2	s.d	p
	İç denetim	Dış denetim	Bağımsız denetim				
Yetersiz	12 70.6%	15 51.7%	2 7.1%	29 39.2%	36.385	6	0.0001
Fena değil	1 5.9%	2 6.9%	16 57.1%	19 25.7%			
Orta	3 17.6%	9 31.0%	3 10.7%	15 20.3%			
İyi	1 5.9%	3 10.3%	7 25.0%	11 14.9%			
Toplam	17 100.0%	29 100.0%	28 100.0%	74 100.0%			

H_0 = Kurumiçi mesleki eğitim ile ilgili değerlendirmeler denetim türlerinden bağımsızdır.

$p = 0.0001 < 0.05$ olduğu için H_0 reddedilir.

Tablo 5.40.'a göre; ankete katılan denetçilerin, görev yaptıkları kurumlarının hizmet içi mesleki eğitim politikaları ile ilgili değerlendirmeleri gözönüne alındığında denetim türlerine göre oransal olarak en yüksek karşılaştırılması yapıldığında; iç denetçilerin % 70.6'sı, dış denetçilerin %51.7'si yetersiz, bağımsız denetçilerin %57.1'i fena değil olarak nitelendirmektedirler. **Buna göre; Türkiye'de gerek kamu gerek bağımsız denetim kurumlarının hizmet içi mesleki eğitim politikalarına gereken önemi vermediği söylenebilir. Ki-Kare testinin sonuçlarına göre, denetçilerin kurumiçi mesleki eğitim ile ilgili değerlendirmelerinin denetim türlerinden bağımsız olmadığı ortaya konulmuştur.**

Tablo 5.41.: Denetim Rehberleri ile Denetim Türlerinin Karşılaştırılması Tablosu

Denetim Rehberi	Denetim Türü			Toplam	χ^2	s.d	p
	İç denetim	Dış denetim	Bağımsız denetim				
1 Kurumun kendisine ait	3 17.6%	28 100.0%	11 40.7%	42 58.3%	41.688	6	0.0001
3 Denetçiye ait			3 11.1%	3 4.2%			
Rehber Yok	13 76.5%		13 48.1%	26 36.1%			
1, 3	1 5.9%			1 1.4%			
Toplam	17 100.0%	28 100.0%	27 100.0%	72 100.0%			

H_0 = Denetim rehberleri denetim türlerinden bağımsızdır.

$p = 0.0001 < 0.05$ olduğu için H_0 reddedilir.

Tablo 5.41.'e göre; denetçilerin denetimlerini gerçekleştirirken kullandıkları denetim el kitabı / rehberi bulunup bulunmadığı denetim türlerine göre oransal olarak en yüksek karşılaştırılması yapıldığında; iç denetçilerin % 76.5'i rehber bulunmadığını, dış denetçilerin %100'ü kurumun kendisine ait rehberinin bulunduğunu, bağımsız denetçilerin %48.1'i rehber bulunmadığını %40.7'si kurumun kendisine ait rehberinin bulunduğunu belirtmektedir. **Buna göre; Türkiye'de iç denetçilerin yaklaşık ¼'nün, bağımsız denetçilerin ½'sinin, dış denetçilerin tamamının denetimlerinde denetim el kitabı / rehberi kullandığı belirlenmiştir. Ki-Kare testinin sonuçlarına göre, denetim rehberlerinin denetim türlerinden bağımsız olmadığı ortaya konulmuştur.**

5.4.2. Denetim Tekniklerinin Kullanımının Denetim Türlerinden Bağımsız Olup Olmadığının Ki-Kare Analizi

Denetim tekniklerinin kullanımının denetim türlerinden bağımsız olup olmadığına ilişkin düzenlenen çapraz tablolar, Ki-Kare analizleri ve değerlendirmeler aşağıdaki gibidir.

Tablo 5.42.: Denetim Teknikleri ile Denetim Türlerinin Karşılaştırılması Tablosu

Denetim Teknikleri	Denetim Türü			Toplam	χ^2	s.d	p
	İç denetim	Dış denetim	Bağımsız denetim				
1. Fiziki inceleme	16 94.1%	21 72.4%	26 92.9%	63 86.5%	112.933	96	0.114
2. Göz atma	4 23.5%	19 65.5%	14 50.0%	37 46.3%			
3. Belge inceleme	17 100.0%	29 100.0%	28 100.0%	74 100.0%			
4. Kayıt sistemini yeniden izleme	7 41.2%	17 58.6%	24 85.7%	48 61.8%			
5. Gözlem	7 41.2%	20 69.0%	20 71.4%	47 60.5%			
6. Soruşturma	13 76.5%	18 62.1%	21 75.0%	52 71.2%			
7. Doğrulama	13 76.5%	18 62.1%	25 89.3%	56 76.0%			
8. Yeniden hesaplama	11 64.7%	20 69.0%	24 85.7%	55 73.1%			
9. Analitik inceleme	11 64.7%	25 86.2%	24 85.7%	60 78.9%			
10. Derinlemesine araştırma	12 70.6%	22 75.9%	22 78.6%	56 75.0%			
11. İlgili hesaplar arası ilişki kurma	13 76.5%	24 82.8%	23 82.1%	60 80.5%			
Tümü	1 5.9%	4 13.8%	4 14.3%	9 11.3%			

H_0 = Kullanılan denetim teknikleri denetim türlerinden bağımsızdır.

$p = 0.114 > 0.05$ olduğu için H_0 kabul edilir.

Tablo 5.42.'deki Denetim Teknikleri ile Denetim Türlerinin Karşılaştırılması Tablosu yorum kolaylığı sağlaması için, SPSS programındaki çaprazlama (crosstab) tablosu baz alınarak düzenlenmiş ve Ki-Kare analiz sonuçlarında çaprazlama tablosunun sonuçlarıdır.

Tablo 5.42.'ye göre; denetçilerin denetimlerini gerçekleştirirken kullandıkları denetim tekniklerinin denetim türlerine göre oransal olarak en yüksek karşılaştırılması yapıldığında; iç denetçilerin, dış denetçilerin ve bağımsız denetçilerin %100'ü denetimlerinde belge inceleme

tekniklerini kullanmaktadırlar. İkinci sırada en çok kullanılan teknik iç denetçilerde %94.1 ile, bağımsız denetçilerde %92.9 ile fiziki inceleme, dış denetçilerde % 86.2 ile analitik inceleme tekniğidir. Oranlar bakımından en düşük kullanıma sahip teknik ise; iç denetçilerde %23.5 ile, bağımsız denetçilerde %50.0 ile göz atma, dış denetçilerde %58.6 ile kayıt sistemini yeniden izleme tekniğidir. Buna göre; ankete katılan denetçilerin en çok kullandıkları belge inceleme tekniği dışında diğer tüm tekniklerin kullanım ağırlığı ve tercih oranı birbirinden farklılıklar göstermektedir denilebilir. Ki-Kare testinin sonuçlarına göre, kullanılan denetim tekniklerinin denetim türlerinden bağımsız olduğu ortaya konulmuştur.

Barış SİPAHİ'nin çalışmasında aynı soruya kamu denetçileri ve bağımsız denetçiler en çok kullanılan tekniğin %100 ile belge inceleme tekniği, ikinci sırada ise kamu denetçilerinde %91 ile yeniden hesaplama tekniği olduğu, fiziki inceleme tekniğinin %78 ile dördüncü sırada, analitik inceleme tekniği ise %23 ile on teknik arasında sondan ikinci sıradadır. Bağımsız denetçilerde ise ikinci sırada %90 ile fiziki incelemedir. Buna göre; 2001 yılındaki Barış SİPAHİ'nin çalışmasından 2007 yılına gelindiğinde denetim tekniklerinin kullanım tercihinde kamu denetiminde önemli değişiklik göze çarparken, bağımsız denetimin tercihi değişmemiştir.

Tablo 5.43.: En Güvenilir Denetim Teknikleri ile Denetim Türlerinin Karşılaştırılması Tablosu

En Güvenilir Denetim Teknikleri	Denetim Türü			Toplam	χ^2	s.d	p
	İç denetim	Dış denetim	Bağımsız denetim				
1 Fiziki inceleme	1 5.9%	8 27.6%	13 46.4%	22 29.7%	45.234	12	0.0001
3 Belge inceleme	10 58.8%	13 44.8%	4 14.3%	27 36.5%			
4 Kayıt sistemini yeniden izleme	2 11.8%			2 2.7%			
7 Doğrulama			10 35.7%	10 13.5%			
8 Yeniden hesaplama			1 3.6%	1 1.4%			
9 Analitik inceleme	1 5.9%	1 3.4%		2 2.7%			
10 Derinlemesine araştırma	3 17.6%	7 24.1%		10 13.5%			
Toplam	17 100.0%	29 100.0%	28 100.0%	74 100.0%			

H_0 = En güvenilir denetim teknikleri denetim türlerinden bağımsızdır.

$p = 0.0001 < 0.05$ olduğu için H_0 reddedilir.

Tablo 5.43.'e göre; denetçilerin en güvenilir buldukları denetim teknikleri denetim türlerine göre oransal olarak en yüksek karşılaştırılması yapıldığında; iç denetçilerin % 58.8'i, dış denetçilerin %44.8'i belge inceleme tekniğinin, bağımsız denetçiler ise %46.4 ile fiziki inceleme tekniğinin en güvenilir teknik olduğunu belirtmektedirler. **Buna göre; Türkiye'de iç denetçiler ile dış denetçiler yani kamu denetçileri belge inceleme tekniğini, bağımsız denetçiler fiziki inceleme tekniğini en güvenilir teknik olarak denetimlerinde tercih etmektedirler. Ki-Kare testinin sonuçlarına göre, en güvenilir denetim tekniklerinin denetim türlerinden bağımsız olmadığı ortaya konulmuştur.**

Bariş SİPAHİ'nin çalışmasında da aynı sonuca ulaşılmıştır.

Tablo 5.44.: En Az Güvenilir Denetim Teknikleri ile Denetim Türlerinin Karşılaştırılması Tablosu

En Az Güvenilir Denetim Teknikleri	Denetim Türü			Toplam	χ^2	s.d	p
	İç denetim	Dış denetim	Bağımsız denetim				
2 Göz atma	11 64.7%	21 72.4%	14 50.0%	46 62.2%	17.316	10	0.068
5 Gözlem	3 17.6%	3 10.3%	2 7.1%	8 10.8%			
6 Soruşturma	2 11.8%	3 10.3%	10 35.7%	15 20.3%			
7 Doğrulama	1 5.9%			1 1.4%			
10 Derinlemesine araştırma			2 7.1%	2 2.7%			
11 İlgili hesaplar arası ilişki kurma		2 6.9%		2 2.7%			
Toplam	17 100.0%	29 100.0%	28 100.0%	74 100.0%			

$H_0 =$ En az güvenilir denetim teknikleri denetim türlerinden bağımsızdır.

$p = 0.068 > 0.05$ olduğu için H_0 kabul edilir.

Tablo 5.44.'e göre; denetçilerin en az güvenilir buldukları denetim teknikleri denetim türlerine göre oransal olarak en yüksek karşılaştırılması yapıldığında; iç denetçilerin % 64.7'si, dış denetçilerin %72.4'ü, bağımsız denetçilerin ise %50.0'si göz atma tekniğinin en az güvenilir teknik olduğunu belirtmektedirler. İkinci sırada ise iç denetçiler ve dış denetçiler gözlem tekniğinin, bağımsız denetçiler soruşturma tekniğinin en az güvenilir teknik olduğunu belirtmektedirler. Buna göre; Türkiye'de iç denetçiler, dış denetçiler ve bağımsız denetçiler yani tüm denetçilerin çoğunluğu en az güvenilir tekniğin göz atma tekniği olduğunda hem fikirdirler. Ki-Kare testinin sonuçlarına göre, en az güvenilir denetim tekniklerinin denetim türlerinden

bağımsız olduğu ortaya konulmuştur.

Barış SİPAHİ'nin çalışmasında göz atma tekniğine yer verilmemekle birlikte kamu ve bağımsız denetçilerin en az güvenilir buldukları tekniğin soruşturma olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Buna göre; her iki çalışma karşılaştırıldığında bağımsız denetçilerin tercihi değişmezken kamu denetçilerinin tercihi değişmiştir.

Tablo 5.45.: Fiziki İnceleme Tekniğinde Uzman Yardımı Kullanımı ile Denetim Türlerinin Karşılaştırılması Tablosu

Uzman Yardımı	Denetim Türü			Toplam	χ^2	s.d	p
	İç denetim	Dış denetim	Bağımsız denetim				
Alıyorum	15 88.2%	19 67.9%	20 71.4%	54 74.0%	2.434	2	0.296
Almıyorum	2 11.8%	9 32.1%	8 28.6%	19 26.0%			
Toplam	17 100.0%	28 100.0%	28 100.0%	73 100.0%			

H_0 = Fiziki inceleme tekniğinde uzman yardımı kullanımı denetim türlerinden bağımsızdır.

$p = 0.296 > 0.05$ olduğu için H_0 kabul edilir.

Tablo 5.45.'e göre; denetçilerin fiziki inceleme tekniğinin uygulanmasında gerektiği durumlarda uzman yardımı alıp almadığının denetim türlerine göre oransal olarak en yüksek karşılaştırılması yapıldığında; iç denetçilerin % 88.2'si, dış denetçilerin %67.9'u, bağımsız denetçilerin ise %71.4'ü uzman yardımı aldığını belirtmektedirler. Buna göre; Türkiye'de iç denetçiler, dış denetçiler ve bağımsız denetçiler yani tüm denetçilerin çoğunluğu fiziki inceleme tekniğinin uygulanmasında gerektiği durumlarda uzman yardımı almaktadırlar. Ki-Kare testinin sonuçlarına göre, fiziki inceleme tekniğinde uzman yardımı kullanımının denetim türlerinden bağımsız olduğu ortaya konulmuştur.

Barış SİPAHİ'nin çalışmasında kamu denetçileri %59'u, bağımsız denetçilerin %65'i uzman yardımı aldığı sonucuna ulaşılmıştır. Buna göre; hem kamu hem bağımsız denetimde fiziki inceleme tekniğinin uygulanmasında gerektiği durumlarda uzman yardımı alımı artmıştır.

Tablo 5.46.: Doğrulama Tekniğinin Kullanımı ile Denetim Türlerinin Karşılaştırılması Tablosu

Kullanım Şekli	Denetim Türü			Toplam	χ^2	s.d	p
	İç denetim	Dış denetim	Bağımsız denetim				
1 Olumlu doğrulama mektubu	1 6.7%	3 14.3%	5 20.0%	9 14.8%	43.662	26	0.016
3 Boş bakiyeli doğrulama mektubu	3 20.0%	4 19.0%	3 12.0%	10 16.4%			
4 Mektup işletmenin risklerine göre değişiklik gösterir	5 33.3%	7 33.3%		12 19.7%			
5 İşletmenin iç kontrol yapısına göre değişiklik gösterir	6 40.0%	7 33.3%		13 21.3%			
1, 2, 3			5 20.0%	5 8.2%			
1, 3			2 8.0%	2 3.3%			
1, 3, 4			1 4.0%	1 1.6%			
1, 3, 4, 5			1 4.0%	1 1.6%			
2, 3, 4, 5			2 8.0%	2 3.3%			
2, 3, 5			1 4.0%	1 1.6%			
2, 5			1 4.0%	1 1.6%			
3, 4, 5			2 8.0%	2 3.3%			
3, 5			1 4.0%	1 1.6%			
4, 5			1 4.0%	1 1.6%			
Toplam	15 100.0%	21 100.0%	25 100.0%	61 100.0%			

H_0 = Doğrulama tekniğinin kullanımı denetim türlerinden bağımsızdır.

$p = 0.016 < 0.05$ olduğu için H_0 reddedilir.

Tablo 5.46.'ya göre; doğrulama tekniği kullanımının denetim türlerine göre oransal olarak en yüksek karşılaştırılması yapıldığında; iç denetçilerin, dış denetçilerin ve bağımsız denetçilerin öncelikli olarak doğrulama için boş bakiyeli doğrulama mektubu kullanmaktadırlar. Bununla birlikte tüm denetçiler doğrulama için kullanacakları mektubun türünün denetlenen işletmenin iç kontrol yapısına göre değişiklik göstereceğini belirtmektedirler. Dikkat çekici bir hususta iç ve dış denetçileri yani kamu denetçileri içerisinde olumsuz doğrulama mektubu kullananların olmamasıdır. Ki-Kare testinin sonuçlarına göre, doğrulama tekniğinin kullanımının denetim türlerinden bağımsız

olmadığı ortaya konulmuştur.

Bariş SİPAHİ'nin çalışmasında da aynı sonuca ulaşılmıştır.

Tablo 5.47.: Belge İnceleme Tekniğinin Kullanımı ile Denetim Türlerinin Karşılaştırılması Tablosu

Kullanım Şekli	Denetim Türü			Toplam	χ^2	s.d	p
	İç denetim	Dış denetim	Bağımsız denetim				
1 % 100 inceleme	9 52.9%	7 24.1%	2 7.1%	18 24.3%	27.216	12	0.007
2 İstatistiki olmayan örnekleme	6 35.3%	18 62.1%	12 42.9%	36 48.6%			
3 İstatistiki örnekleme	1 5.9%	3 10.3%	4 14.3%	8 10.8%			
Tümü			4 14.3%	4 5.4%			
1, 2	1 5.9%		5 17.9%	6 8.1%			
1, 3		1 3.4%		1 1.4%			
2, 3			1 3.6%	1 1.4%			
Toplam	17 100.0%	29 100.0%	28 100.0%	74 100.0%			

H_0 = Belge inceleme tekniğinin kullanımı denetim türlerinden bağımsızdır.

$p = 0.007 < 0.05$ olduğu için H_0 reddedilir.

Tablo 5.47.'ye göre; belge inceleme tekniği kullanımının denetim türlerine göre oransal olarak en yüksek karşılaştırılması yapıldığında; iç denetçilerin % 52.9'u yüzde yüz incelemeyi, dış denetçilerin %62.1'i ile bağımsız denetçilerin ise %42.9'u istatistiki olmayan örnekleme yöntemini belge inceleme tekniğini kullanmakta iken tercih etmektedirler. **Buna göre; belge inceleme tekniğinde istatistiki örnekleme yöntemini iç ve dış denetçilerin yani kamu denetçilerinin pek azı kullanırken bağımsız denetçiler kamu denetçilerine nazaran daha fazla istatistiki örnekleme yöntemini kullanmaktadırlar. Ki-Kare testinin sonuçlarına göre, belge inceleme tekniğinin kullanımının denetim türlerinden bağımsız olmadığı ortaya konulmuştur.**

Belge inceleme tekniğinde istatistiki örnekleme yöntemini iç ve dış denetçilerin yani kamu denetçilerinin pek azı kullanırken bağımsız denetçiler kamu denetçilerine nazaran daha fazla istatistiki örnekleme yöntemini kullanmaktadırlar. Barış SİPAHİ'nin çalışmasında; kamu ve bağımsız denetçiler çoğunlukla istatistiki olmayan örnekleme yöntemini kullanırken,

istatistiki örnekleme yöntemini sadece bağımsız denetçilerin kullanmakta olduğu kamu denetçilerinin hiç birinin kullanmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Buna göre; zaman ve işgücü maliyeti açısından önemli kazanım sağlayan istatistiki örnekleme yöntemi kamuda da kullanılmaya başlanmıştır denilebilir.

Tablo 5.48.: Kayıt Sistemini Yeniden İzleme Tekniğinin Kullanımı ile Denetim Türlerinin Karşılaştırılması Tablosu

Kullanım Şekli	Denetim Türü			Toplam	χ^2	s.d	p
	İç denetim	Dış denetim	Bağımsız denetim				
1 Tüm hatayı ortaya çıkarmayı amaçlarım	6 42.9%	7 25.9%	5 19.2%	18 26.9%	24.755	14	0.084
2 Sadece kayıtları incelerim		3 11.1%		3 4.5%			
3 Belgelerden yararlanırım	3 21.4%	5 18.5%	2 7.7%	10 14.9%			
4 İşletmenin iç kontrol yapısını göz önünde tutarım	2 14.3%	11 40.7%	13 50.0%	26 38.8%			
1, 3	1 7.1%	1 3.7%	1 3.8%	3 4.5%			
1, 4			3 11.5%	3 4.5%			
2, 3	1 7.1%			1 1.5%			
1, 3, 4	1 7.1%		2 7.7%	3 4.5%			
Toplam	14 100.0%	27 100.0%	26 100.0%	67 100.0%			

H_0 = Kayıt sistemini yeniden izleme tekniğinin kullanımı denetim türlerinden bağımsızdır.

$p = 0.084 > 0.05$ olduğu için H_0 kabul edilir.

Tablo 5.48.'e göre; kayıt sistemini yeniden izleme tekniği kullanımının denetim türlerine göre oransal olarak en yüksek karşılaştırılması yapıldığında; iç denetçilerin % 42.9'u tüm hata ve düzensizlikleri ortaya çıkarmayı amaçladığını, dış denetçilerin %40.7'si ile bağımsız denetçilerin %50'si tekniği kullanırken bu tekniğin kapsamını belirlemek için denetlenen işletmenin iç kontrol yapısını göz önünde tuttıklarını belirtmektedirler. Ki-Kare testinin sonuçlarına göre, kayıt sistemini yeniden izleme tekniğinin kullanımının denetim türlerinden bağımsız olduğu ortaya konulmuştur.

Barış SİPAHİ'nin çalışmasında; kamu denetçileri çoğunlukla kayıt sistemi içerisinde yapılan tüm hata ve düzensizlikleri ortaya çıkarma ile belgeleri incelemeyi amaçladıklarını,

bağımsız denetçiler de ise bu çalışmayla aynı sonuca ulaşılmıştır. Buna göre; kayıt sistemini yeniden izleme tekniğinin kullanımında kamu denetiminde önemli değişiklik göze çarparken, bağımsız denetimin tercihi değişmemiştir.

Tablo 5.49.: Gözlem Tekniğinin Kullanımı ile Denetim Türlerinin Karşılaştırılması Tablosu

Kullanım Şekli	Denetim Türü			Toplam	χ^2	s.d	p
	İçdenetim	Dışdenetim	Bağımsız denetim				
1 Maddi hareketlerin testinde	1 7.7%	7 25.0%	8 30.8%	16 23.9%	39.704	12	0.0001
2 İç Kontrol yapısının değerlendirilmesinde		5 17.9%	10 38.5%	15 22.4%			
3 Çalışanların değerlendirilmesinde	7 53.8%	8 28.6%	2 7.7%	17 25.4%			
Tümü		6 21.4%	2 7.7%	8 11.9%			
1, 2			4 15.4%	4 6.0%			
1, 3	1 7.7%	1 3.6%		2 3.0%			
2, 3	4 30.8%	1 3.6%		5 7.5%			
Toplam	13 100.0%	28 100.0%	26 100.0%	67 100.0%			

H_0 = Gözlem tekniğinin kullanımı denetim türlerinden bağımsızdır.

$p = 0.0001 < 0.05$ olduğu için H_0 reddedilir.

Tablo 5.49.'a göre; gözlem tekniği kullanımının denetim türlerine göre oransal olarak en yüksek karşılaştırılması yapıldığında; iç denetçilerin % 53.8'i ile dış denetçilerin %28.6'sı çalışanların değerlendirilmesinde, bağımsız denetçilerin %38.5'i iç kontrol yapısının değerlendirilmesinde gözlem tekniğini kullandıklarını belirtmektedirler. **Buna göre; iç ve dış denetçiler yani kamu denetçileri çoğunlukla çalışanların değerlendirilmesinde, bağımsız denetçiler ise çoğunlukla iç kontrol yapısının değerlendirilmesinde gözlem tekniğini kullanmaktadırlar. Ki-Kare testinin sonuçlarına göre, gözlem tekniğinin kullanımının denetim türlerinden bağımsız olmadığı ortaya konulmuştur.**

Barış SİPAHİ'nin çalışmasında da aynı sonuca ulaşılmıştır. Ancak, Barış SİPAHİ'nin çalışmasında, gözlem tekniğini iç kontrol yapısının değerlendirilmesinde kamu denetçilerinin hiç biri kullanmazken, bu çalışmada iç ve dış denetçilerin yani kamu denetçilerinin önemli sayılacak bir kısmının gözlem tekniğini iç kontrol yapısının değerlendirilmesinde kullandıkları tespit edilmiştir. Buna göre; gözlem tekniğinin kullanımında kamu denetiminde önemli

sayılabilecek değişiklik göze çarparken, bağımsız denetimin tercihi değişmemiştir.

Tablo 5.50.: Soruşturma Tekniğinin Kullanımı ile Denetim Türlerinin Karşılaştırılması Tablosu

Kullanım Şekli	Denetim Türü			Toplam	χ^2	s.d	p
	İç denetim	Dış denetim	Bağımsız denetim				
1 Denetim öncesi planlamada		5 20.8%	3 12.5%	8 12.5%	33.762	20	0.028
2 İç kontrol yapısının değerlendirilmesinde		1 4.2%	5 20.8%	6 9.4%			
3 Çalışanların değerlendirilmesinde	1 6.3%	1 4.2%		2 3.1%			
4 Ek bilgi ve ipuçları toplamada	10 62.5%	13 54.2%	5 20.8%	28 43.8%			
Tümü	1 6.3%			1 1.6%			
1, 4			1 4.2%	1 1.6%			
2, 4	1 6.3%	3 12.5%	8 33.3%	12 18.8%			
3, 4	1 6.3%			1 1.6%			
1, 2, 4		1 4.2%		1 1.6%			
1, 3, 4	1 6.3%			1 1.6%			
2, 3, 4	1 6.3%		2 8.3%	3 4.7%			
Toplam	16 100.0%	24 100.0%	24 100.0%	64 100.0%			

H_0 = Soruşturma tekniğinin kullanımı denetim türlerinden bağımsızdır.

$p = 0.028 < 0.05$ olduğu için H_0 reddedilir.

Tablo 5.50.'ye göre; soruşturma tekniği kullanımının denetim türlerine göre oransal olarak en yüksek karşılaştırılması yapıldığında; iç denetçilerin % 62.5'i ile dış denetçilerin %54.2'si ek bilgi ve ipuçları toplamada, bağımsız denetçilerin %33.3'ü iç kontrol yapısının değerlendirilmesi ile ek bilgi ve ipuçları toplamada soruşturma tekniğini kullandıklarını belirtmektedirler. **Buna göre; iç ve dış denetçiler yani kamu denetçileri çoğunlukla ek bilgi ve ipuçları toplamada, bağımsız denetçiler ise çoğunlukla iç kontrol yapısının değerlendirilmesi ile ek bilgi ve ipuçları toplamada soruşturma tekniğini kullanmaktadır. Ki-Kare testinin sonuçlarına göre, soruşturma tekniğinin kullanımının denetim türlerinden bağımsız olmadığı ortaya konulmuştur.**

Barış SİPAHİ'nin çalışmasında da aynı sonuca ulaşılmıştır.

Tablo 5.51.: Analitik İnceleme Tekniği Yöntemlerinin Kullanımı ile Denetim Türlerinin Karşılaştırılması Tablosu

Yöntemler	Denetim Türü			Toplam	χ^2	s.d	p
	İç denetim	Dış denetim	Bağımsız denetim				
Reşyo analizi	11 84.6%	27 100.0%	20 74.1%	58 86.2%	58.069	34	0.006
Yatay analiz		6 22.2%	14 51.9%	20 24.7%			
Dikey analiz	1 7.7%	6 22.2%	10 37.0%	17 22.3%			
Trend analizi	2 15.4%	12 44.4%	5 18.5%	19 26.1%			
Ussallık testleri	2 15.4%		15 55.6%	17 23.7%			
Tümü			1 3.7%	1 1.2%			

H_0 = Analitik inceleme tekniği yöntemlerinin kullanımı denetim türlerinden bağımsızdır.

$p = 0.006 < 0.05$ olduğu için H_0 reddedilir

Tablo 5.51. Analitik İnceleme Tekniği Yöntemlerinin Kullanımı ile Denetim Türlerinin Karşılaştırılması Tablosu yorum kolaylığı sağlaması için, SPSS programındaki çaprazlama (crosstab) tablosu baz alınarak düzenlenmiş ve Ki-Kare analiz sonuçları da çaprazlama tablosunun sonuçlarıdır.

Tablo 5.51.'e göre; denetçilerin denetimlerini gerçekleştirirken kullandıkları analitik inceleme tekniği yöntemlerinin denetim türlerine göre oransal olarak en yüksek karşılaştırılması yapıldığında; iç denetçilerin %84.6'sı, dış denetçilerin %100'ü ve bağımsız denetçilerin %74.1'i denetimlerinde analitik inceleme tekniğinin reşyo analizi yöntemini kullanmaktadırlar. İkinci sırada en çok kullanılan yöntem iç denetçilerde %15.4 ile trend analizi ile ussallık testleri, dış denetçilerde %44.4 ile trend analizi, bağımsız denetçilerde %55.6 ile trend analizi yöntemidir. Dikkat çekici bir nokta; iç denetçilerden hiç biri yatay analizi, dış denetçilerden hiç biri ussallık testleri yöntemini kullanmamaktadır, ancak bağımsız denetçiler tüm yöntemleri kullanmaktadırlar. Tekniği kullanmayanların oranı iç denetçilerin %17.6'sı, dış denetçilerin %6.9'u ve bağımsız denetçilerin %3.6'sıdır. Denetçilerin analitik inceleme yöntemlerini kullanım oranları genel olarak dikkate alındığında; bu yöntemleri en fazla bağımsız denetçilerin daha sonra dış denetçilerin ve en az da iç denetçilerin kullandıkları görülmektedir. **Buna göre; ankete katılan denetçilerin en çok kullandıkları analitik inceleme tekniği yöntemi olan reşyo analizi dışında diğer tüm yöntemlerin kullanım ağırlığı ve tercih oranı birbirinden farklılıklar göstermektedir denilebilir. Ki-Kare testinin sonuçlarına göre, analitik**

inceleme tekniği yöntemlerinin kullanımının denetim türlerinden bağımsız olmadığı ortaya konulmuştur.

Bariş SİPAHİ'nin çalışmasında; kamu denetçileri %90 ile ussallık testleri ve %71 ile reşyo analizi, bağımsız denetçiler %78 ile ussallık testleri ve %75 ile reşyo analizi yöntemlerini kullanmaktadırlar. Tekniği kullanmayanların oranı kamu denetçilerinin %77'si, bağımsız denetçilerin %14'üdür. Seval KARDEŞ'in çalışmasında bağımsız denetçilerin %90'mı ussallık testleri ve %83.3'ü reşyo analizi yöntemini kullanmaktadır. Seval KARDEŞ ile Barış SİPAHİ'nin çalışmalarında tüm denetim türlerinde en çok kullanılan analitik inceleme yöntemleri sırasıyla ussallık testleri ve reşyo analizi iken, bu çalışmada sırasıyla reşyo analizi ve trend analizidir. Analitik inceleme tekniği yöntemlerinin kullanım oranı ise kamu denetçilerinde çok büyük bir artış, bağımsız denetçilerde de zaten yüksek olana kullanım oranının daha da arttığı görülmektedir. Ayrıca tekniğin yönteminin kullanım öncelikleride değişiklik göstermiştir.

Tablo 5.52.: Analitik İnceleme Tekniğinin Kullanıldığı Denetim Aşamaları ile Denetim Türlerinin Karşılaştırılması Tablosu

Denetim Aşamaları	Denetim Türü			Toplam	χ^2	s.d	p
	İç denetim	Dış denetim	Bağımsız denetim				
1 Denetimin planlanmasında			12 46.2%	12 17.4%	38.396	12	0.0001
2 Kanıt toplamada	4 28.6%	4 13.8%	3 11.5%	11 15.9%			
3 Denetimin raporlanmasında	7 50.0%	21 72.4%	8 30.8%	36 52.2%			
Tümü		2 6.9%	2 7.7%	4 5.8%			
1, 2		2 6.9%		2 2.9%			
1, 3	2 14.3%		1 3.8%	3 4.3%			
2, 3	1 7.1%			1 1.4%			
Toplam	14 100.0%	29 100.0%	26 100.0%	69 100.0%			

H_0 = Analitik inceleme tekniğinin kullanıldığı denetim aşamaları denetim türlerinden bağımsızdır.

$p = 0.0001 < 0.05$ olduğu için H_0 reddedilir

Tablo 5.52.'ye göre; analitik inceleme tekniğinin kullanıldığı denetim aşamalarının denetim türlerine göre oransal olarak en yüksek karşılaştırılması yapıldığında; iç denetçilerin % 50.0'si ile dış denetçilerin %72.4'ü denetimin raporlanmasında, bağımsız denetçilerin %46.2'si

denetimin planlanmasında ve %33.8 ile raporlama aşamasında kullandıklarını belirtmektedirler. **Buna göre; iç ve dış denetçiler yani kamu denetçileri çoğunlukla denetimin raporlanması, bağımsız denetçiler ise çoğunlukla denetimin planlanması aşamalarında analitik inceleme tekniğini kullanmaktadırlar. Ki-Kare testinin sonuçlarına göre, analitik inceleme tekniğinin kullanıldığı denetim aşamaları denetim türlerinden bağımsız değildir.**

Seval KARDEŞ'in çalışmasında; analitik inceleme tekniğinin en fazla kullanıldığı aşamanın bağımsız denetçilerin %66.6'sı denetimin raporlanması, en az kullanıldığı aşamanın %50 ile denetimin planlanması aşaması olduğunu belirtmektedirler. Seval KARDEŞ'in çalışması ile karşılaştırıldığında kamu denetçilerinin kullanımı paralellik göstermekte ancak bağımsız denetçilerle zıtlık arz etmektedir.

Tablo 5.53.: Analitik İnceleme Tekniğinin Kullanımında Karşılaşılan Zorluklar ile Denetim Türlerinin Karşılaştırılması Tablosu

Karşılaşılan Zorluklar	Denetim Türü			Toplam	χ^2	s.d	p
	İçdenetim	Dışdenetim	Bağımsız denetim				
1 Verilere ulaşım zorluğu	1 7.1%	1 3.4%		2 2.8%	19.966	12	0.068
3 Personel yetersizliği	1 7.1%	1 3.4%		2 2.8%			
Tümü	7 50.0%	19 65.5%	13 46.4%	39 54.9%			
Zorluk yok	2 14.3%	5 17.2%	15 53.6%	22 31.0%			
1, 2		1 3.4%		1 1.4%			
1, 3	1 7.1%	1 3.4%		2 2.8%			
2, 3	2 14.3%	1 3.4%		3 4.2%			
Toplam	14 100.0%	29 100.0%	28 100.0%	71 100.0%			

H_0 = Analitik inceleme tekniğinin kullanımında karşılaşılan zorluklar denetim türlerinden bağımsızdır.

$p = 0.068 > 0.05$ olduğu için H_0 kabul edilir.

Tablo 5.53.'e göre; analitik inceleme tekniğinin kullanımında karşılaşılan zorlukların denetim türlerine göre oransal olarak en yüksek karşılaştırılması yapıldığında; iç denetçilerin % 50.0'si, dış denetçilerin %65.5'i ve bağımsız denetçilerin %46.6'sı verilere ulaşım zorluğu, eğitim eksikliği ve personel yetersizliği yani soruda belirtilen zorlukların tümü ile karşılaştıklarını belirtmektedirler. Zorluk bulunmadığını belirtenlerin oranı ise; iç denetçilerin

%14.3'ü, dış denetçilerin %17.2'si ve bağımsız denetçilerin %53.6'sıdır. Buna göre; iç ve dış denetçiler yani kamu denetçilerinin büyük çoğunluğu, bağımsız denetçilerin ise kamu denetçilerinin tam tersi olarak yarıdan azı analitik inceleme tekniğinin kullanımında zorluklarla karşılaştıklarını belirtmektedirler. Dikkat çekici bir hususta buradaki sonuçların Tablo 5.51'deki analitik inceleme yöntemlerini kullanım oranlarının genel sonuçlarıyla benzerlik göstermesidir. Ki-Kare testinin sonuçlarına göre, analitik inceleme tekniğinin kullanımında karşılaşılan zorlukların denetim türlerinden bağımsız olduğu ortaya konulmuştur.

Seval KARDEŞ'in çalışmasında ise bağımsız denetçilerin %20'si analitik inceleme tekniğinin kullanımında zorluk bulunmadığını belirtmişlerdir. Seval KARDEŞ'in araştırmasından bugüne denetçilerin tekniği kullanmada büyük gelişme kaydettikleri anlaşılmaktadır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Bu araştırma, Türkiye'de kamu iç denetimi ve dış denetimi ile bağımsız denetimin tümü için elbette genelleştirilebileceği düşünülmesine de, ülkedeki uygulama için önemli ipuçları vereceği söylenebilir.

Bu araştırma ile ilkin Türkiye'de gerek kamu denetiminin gerekse bağımsız denetimin, muhasebe denetimi alanındaki uluslararası ve ulusal gelişmeleri takip düzeylerini, tutumlarını, durumlarını tespiti, ikinci olarak muhasebe denetiminde kullandıkları kanıt toplama tekniklerinin (denetim teknikleri) neler olduğu, ne şekilde kullanıldığı, kullanılmayan tekniklerin kullanılmama sebeplerinin neler olduğu ve bir standartlaşmaya doğru gidişin var olup olmadığını tespit etmektir.

Kamu iç ve dış denetçileri ile bağımsız denetçilerin muhasebe denetimiyle ilgili uluslararası ve ulusal gelişmeleri takip düzeyleri, tutum ve durumları karşılaştığında şu sonuçlara ulaşılmıştır:

Türkiye'de denetim mesleği ile ilgili kanun ve kanun tasarılarına karşı ilgi düzeyleri denetçi türüne göre en yüksek dış denetçilerdir, bağımsız denetçilerin orta, iç denetçilerin yetersiz olduğu söylenebilir. Türkiye'de denetim mesleği ile ilgili son dönem kanun ve kanun tasarıları çerçevesinde mesleğin geçmişi gözönüne alındığında Türk kamu denetim sisteminin geleceğini iç denetçiler ile dış denetçilerin yani kamu denetçilerinin iyi görmedikleri, ancak bağımsız denetçilerinin ise iyi görerek tam tersi bir düşünceye sahip oldukları söylenebilir. Türkiye'de ki bağımsız denetim sisteminin geleceğini tüm denetim türlerindeki denetçilerin iyi

gördükleri söylenebilir. Kamu mali yönetimi ve iç denetim sisteminde reform olarak adlandırılan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu çerçevesinde mesleğin geçmişini gözönüne alındığında Türk iç denetim sisteminin geleceğini iç denetçiler ile dış denetçilerin yani kamu denetçilerinin iyi görmedikleri, ancak bağımsız denetçilerinin ise iyi görerek tam tersi bir düşünceye sahip oldukları söylenebilir.

Türk denetçilerinin uyguladıkları denetim türleri bakımından, iç denetçiler finansal ve uygunluk denetimi, dış denetçiler tüm denetim çeşitlerini, bağımsız denetçiler ise finansal denetim yapmaktadır. Çarpıcı bir nokta da bağımsız denetçilerin hemen hemen hiçbiri, iç denetçilerin ise çok azı performans denetimi yapmaktadırlar. Performans denetimini çoğunlukla dış denetçiler yapmaktadırlar. Denetçilerin denetimlerini gerçekleştirirken, iç denetçilerin yaklaşık ¼'nün, bağımsız denetçilerin ½'sinin, dış denetçilerin tamamının denetimlerinde denetim el kitabı / rehberi kullandığı belirlenmiştir. Gerek kamu gerek bağımsız denetim kurumları hizmet içi mesleki eğitim politikalarına gereken önemi vermemektedirler.

Uluslararası alanda muhasebe mesleğinin küreselleşeceği, tek muhasebe, tek denetim standardı ve aynı kalitede tek meslek ünvanına doğru bir gidişatın yaşanacağı öngörüsüne tüm denetim türlerindeki denetçiler belirgin bir oransal büyüklükle katılmaktadırlar, denilebilir ki zihniyet yönünden Türk denetçilerinin büyük çoğunluğunun denetim mesleği ile ilgili uluslararası entegrasyonu kabul etmektedirler.

Muhasebe denetiminde kullandıkları kanıt toplama teknikleri (denetim teknikleri) ile ilgili şu sonuçlara ulaşılmıştır:

Denetimlerde en çok kullanılan denetim teknikleri; iç denetçiler, dış denetçiler ve bağımsız denetçilerin %100'ü belge inceleme tekniği olduğu İkinci sırada en çok kullanılan teknik iç denetçilerde %94.1 ile, bağımsız denetçilerde %92.9 ile fiziki inceleme, dış denetçilerde % 86.2 ile analitik inceleme tekniğidir. En güvenilir denetim teknikleri; iç denetçiler ile dış denetçiler yani kamu denetçileri belge inceleme tekniğinin, bağımsız denetçiler ise fiziki inceleme tekniğinin en güvenilir teknik olduğunu belirtmektedirler. En az güvenilir denetim teknikleri; iç denetçiler, dış denetçiler ve bağımsız denetçiler göz atma tekniğinin en az güvenilir teknik olduğunu belirtmektedirler. İkinci sırada ise iç denetçiler ve dış denetçiler gözlem tekniğinin, bağımsız denetçiler soruşturma tekniğinin en az güvenilir teknik olduğunu belirtmektedirler.

Denetim Tekniklerinin kullanılmasıyla ilgili ulaşılan sonuçlarda özetle şöyledir; fiziki inceleme tekniğinin uygulanmasında gerektiği durumlarda iç denetçilerin % 88.2'si, dış denetçilerin %67.9'u, bağımsız denetçilerin ise %71.4'ü uzman yardımı aldığını belirtmektedirler. Doğrulama tekniği uygulamasında iç denetçiler, dış denetçiler ve bağımsız denetçiler öncelikle doğrulama için boş bakiyeli doğrulama mektubu kullanmaktadırlar. Belge

inceleme tekniğinin uygulanmasında iç denetçiler yüzde yüz incelemeyi, dış denetçiler ve bağımsız denetçiler ise istatistiki olmayan örnekleme yöntemini tercih etmektedirler. Belge inceleme tekniğinde istatistiki örnekleme yöntemini iç ve dış denetçilerin yani kamu denetçilerinin pek azı kullanırken bağımsız denetçiler kamu denetçilerine nazaran daha fazla istatistiki örnekleme yöntemini kullanmaktadırlar. Kayıt sistemini yeniden izleme tekniğinin uygulanmasında iç denetçiler kayıt sistemi içerisinde yapılan tüm hata ve düzensizlikleri ortaya çıkarmayı amaçlarken, dış denetçiler ve bağımsız denetçiler bu tekniğin kapsamını belirlemek için denetlenen işletmenin iç kontrol yapısını göz önünde tutmaktadırlar. Gözlem tekniğini iç denetçiler ile dış denetçilerin yani kamu denetçileri çalışanların değerlendirilmesinde, bağımsız denetçiler ise iç kontrol yapısının değerlendirilmesinde kullanmaktadırlar. Soruşturma tekniğini iç denetçiler ile dış denetçiler ek bilgi ve ipuçları toplamada, bağımsız denetçiler ise iç kontrol yapısının değerlendirilmesi ile ek bilgi ve ipuçları toplamada kullanmaktadırlar. Analitik inceleme tekniği yöntemlerinin kullanımında iç denetçilerin %84.6'sı, dış denetçilerin %100'ü ve bağımsız denetçilerin %74.1'i reşyo analizi yöntemini tercih etmektedirler, ikinci sırada en çok kullanılan yöntem iç denetçilerde %15.4 ile trend analizi ile ussallık testleri, dış denetçilerde % 44.4 ile trend analizi, bağımsız denetçilerde %55.6 ile trend analizi yöntemidir. Tekniği kullanmayanların oranı iç denetçilerin %17.6'sı, dış denetçilerin %6.9'u ve bağımsız denetçilerin %3.6'sıdır. Analitik inceleme tekniğinin kullanıldığı denetim aşamaları bakımından iç denetçilerin % 50.0'si ile dış denetçilerin %72.4'ü denetimin raporlanmasında, bağımsız denetçilerin %46.2'si denetimin planlanmasında ve %33.8 ile raporlama aşamasında kullanmaktadırlar. İç denetçilerin %14.3'ü, dış denetçilerin %17.2'si ve bağımsız denetçilerin %53.6'sı analitik inceleme tekniğinin kullanımında zorluk bulunmadığını belirtmektedirler.

Özetle; muhasebe denetimi alanında uluslararası ve ulusal gelişmeleri takipte kamunun dış denetçileri kendini iyi olarak nitelerken kamu iç denetçileri ile bağımsız denetçiler kendilerini yetersiz görmektedirler. Kamu iç ve dış denetçileri denetimle ilgili son dönem yasal düzenlemelerden kamu ile ilgili olanları kamu denetiminin geleceğinde yetersiz görmekte ancak bağımsız denetim sektörünü ilgilendiren yasal düzenlemelerle bağımsız denetimin geleceğinin daha iyi olacağı kanısını taşımaktadırlar. Bağımsız denetçiler ise hem kamu hem de bağımsız denetimin bu düzenlemelerle çok daha iyi olacağı kanısını taşımaktadırlar. Kamu iç denetçileri finansal ve uygunluk denetimi, bağımsız denetçiler sadece finansal denetim, kamu dış denetçileri tüm denetim türlerini denetimleri esnasında gerçekleştirmektedirler. Denetimde standartlaşmaya giden yolda önemli bir gösterge olan denetim el kitabı / rehberi tüm denetçi türlerince farklı oranlarda kullanılmakta ancak kamu dış denetçilerinin tümü kullanılmaktadır. Üç denetçi türü farklı düşünce ve tutumlar göstermektedir ancak birleştikleri iki husus; bağlı buldukları denetim kurumlarının hizmet içi mesleki eğitim politikalarına gereken önemi

vermedikleri ve uluslararası alanda muhasebe mesleğinin küreselleşeceği, tek muhasebe, tek denetim standardı ve aynı kalitede tek meslek ünvanına doğru bir gidişatın yaşanacağı öngörüsüne katılmalarıdır.

Kanıt toplama tekniklerinin (denetim teknikleri) seçiminde, kullanım şeklinde, kullanımda karşılaştıkları zorluklarda üç denetçi türünde de kısmi benzerlikler olmasına karşın büyük oranda farklılıklar söz konusudur. Denetim tekniklerinin kullanımında standartlaşmadan uzakta olduğumuz söylenebilir. Buna karşın Seval KARDEŞ'in 1995 yılına ait "Denetim Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma" adlı doktora tezi ile Barış SİPAHİ'nin 2001 yılına ait "Muhasebe Denetiminde Kullanılan Kanıt Toplama Teknikleri ve Bir Uygulama" adlı doktora tezi sonuçlarının bu araştırma sonuçları ile karşılaştırılması neticesinde; Türk denetçilerinin kanıt toplama tekniklerinin seçimi ve kullanımında önemli ilerlemeler gerçekleştirdiği söylenebilir.

Araştırmanın sonuçları doğrultusunda aşağıdaki öneriler oluşturulmuştur:

- Türkiye'de denetim mesleğini de ilgilendiren ve reform olarak nitelendirilen yasal düzenlemelerin; Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı, Sayıştay Kanunu Tasarısı, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı mesleğin geleceği açısından çok iyi bir çıkış olmakla birlikte, tüm bu tasarıların birlikte ele alınarak birbirini destekleyici ve tamamlayıcı yönde daha katılımcı bir yaklaşımla ele alınması denetim mesleğinin daha sağlam temeller üzerinde gelişimini sürdürmesi açısından önemlidir.

- Kaliteli ve etkin bir denetim için; gerek kamu gerek bağımsız denetim kurumları hizmet içi mesleki eğitim politikalarına gereken önemi vermelidirler.

- Denetim kurumları işçilik maliyeti kaygısıyla denetim personeli sayısını gereğinden az tutarak hem denetçinin performansının hem denetimin kalitesinin düşmesine dolayısıyla denetim firmasının prestij kaybına neden olmaktadır. Denetim kurumları personel politikalarına daha fazla önem vermelidirler.

- Tüm denetim kurumları, denetimlerde denetçilere yol gösterici niteliğinde olan denetim el kitabı / rehberi oluşturmalıdır ve kullanımını artırmalıdır.

- Denetçilerin denetimleri esnasında gerektiği durumlarda uzman yardımı alınmasını denetim kurumları da desteklemelidirler.

- Denetçiler gerçekleştirdikleri denetimlerde kendilerine zaman ve işgücü tasarrufu sağlayacak olan teknikler olan analitik inceleme teknikleri ve istatistiki örnekleme gibi tekniklerde daha da uzmanlaşarak kullanımını artırmalıdır.

KAYNAKÇA

- AĞCA, A. (2006): “Üniversitelerimizde Verilen Denetim Eğitiminin Teknolojik Gelişmeler Sonucunda Değişen Denetim Olgusu Ve Değişen Denetçi Profili Karşısındaki Durumu”, <http://www.muhasabetr.com/makaleler19.asp>, 2006.
- AKSOY, T. a) (2005): “Finansal Muhasebe Ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi” *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:71, Nisan – Haziran.
- AKSOY, T. b) (2005): “Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Işığında Denetim ve Muhasebe Yasal Düzenleme Çerçevesine İlişkin Analitik Bir Değerlendirme” *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Eylül.
- AKTUĞLU, M.A. (1983): *Denetleme ve Revizyon*, İzmir: MAS Ambalaj Ofset, 2. Baskı.
- ALTUĞ, F. (2000): *Mali Denetim*, Bursa: Ezgi Kitabevi Yayınları, 2. Baskı.
- ANONYMOUS, (2006): “Audit Evidence”, *Journal of Accountancy* , 201, 5, May.
- ARENS, A. ve LOEBBECKE, J. (1997): *Auditing: An Integrated Approach*, Prentice – Hall Inc., Seventh Edition.
- ATAMAN AKGÜL, B. (2000): *Türk Denetim Kurumları*, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- ATAMAN AKGÜL, B. (2001): “Türkiye’deki Denetim Uygulamalarının Çeşitli Kanunlar Açısından İncelenmesi”, *Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 14, Mayıs 2005. <http://www.manas.kg/index?id=222>, 2006.
- ATAMAN, Ü., HACİRÜSTEMOĞLU, R., ve BOZKURT, N. (2001): *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*, İstanbul: Alfa Basımevi.
- AYYILDIZ (SAYIN), E. (2005): “Konsolide Bütçe Transferleri İçinde KİT Transferlerinin Yeri (1995-2004)”, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, <http://www.bumko.gov.tr> , 2007.
- BARUN, B. (2006): “Yeni Sayıştay Kanunu Ne Getiriyor?” 22 Haziran. http://www.tesev.org.tr/etkinlik/Bayram_Barun_sunum.ppt, 2006.
- BAŞPINAR, A.(2005): “Türkiye’de ve Dünya’da Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel

- Bir Bakış” *Maliye Dergisi*, No.140, Ağustos.
- BELL, T.B., and KNECHEL, W.R. (1994): “Empirical Analysis of Error Populations for Property and Casualty Insurance Companies”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 84-100, Spring.
- CANSIZLAR D. (2006): “Türkiye Muhasebe Standartları Tanıtım Konferansı” Konuşma Metni, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Tarafından Düzenlenen, Sheraton Otel/Ankara, 12 Nisan. <http://www.spk.gov.tr/HaberDuyuru/basinaciklamalari>, 2006.
- COŞKUN, A. (2006): “Denetim ve Denetime Talep / Denetim Faaliyetleri / Meslek Tekniği”, 21 Nisan. http://www.tmud.org.tr/denetim_denetime.doc, 2006.
- ÇAKICI, M., OĞUZHAN, A. ve ÖZDİL, T. (2003): *Temel İstatistik II*, İstanbul: Özal Matbaası, 4. Baskı.
- ÇALDAĞ, Y. (2003): *Denetim ve Raporlama*, Ankara: Türmob Yayınları – 200.
- ÇALIŞ, E. (2005): “Türk Devlet Muhasebe Sisteminde Reform Çalışmaları”, *Muhasebe - Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi*, Sayı:14, Ekim.
- ÇÖMLEKÇİ, F. (1978): *Muhasebe Denetimi*, Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No: 202/131.
- DEMİRBAŞ, T. (2001): *Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştay Uygulaması*, Ankara: Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, Araştırma / İnceleme / Çeviri Dizisi:17, 1. Baskı.
- DÖNMEZ, A., BERBEROĞLU, P.B. ve ERSOY, A. (2005): “Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi Ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması”, *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*, (9), 52-78. <http://www.akdeniz.edu.tr/iibf/yeni/genel/dergi/Sayi09/08Donmez.pdf>, 2006.
- DUMAN, Ö. (2005): “Yeni Mali Yapılanmada Muhasebe Sistemi”, İstanbul, Haziran. <http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/turkeysymposium>, 2006.
- ERDOĞAN, M. (2002): “Denetim, Muhasebe ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, (5).

- FLINT, D. (1988): *Philosophy and Principles of Auditing: An Introduction*, Macmillan Education Ltd., Hong Kong.
- FOGARTY, J.A., GRAHAM, L. and SCHUBERT, D.R. (2006): “Assesing and Responding to Risks in a Financial Statement Audit”, *Journal of Accountancy* , 202, 1, July.
- GEARY, K.M. (1990): “Analytical Procedures and the Risks Associated with Their Use”, *Ohio CPA Journal* , 49, 3, Autumn.
- GLOVER, S.M., JİAMBALVO, J. and KENNEDY, J. (2000): “Analytical Procedures and Audit – Planning Decision”, *Auditing: A Journal of Practice &Theory* , Vol. 19, No. 2
- GÜLEN, F.(2003): “Dış Denetim Sistemi Nasıl Tasarlanmalı”, 2. Mali Yönetim Alanı Arenası, Kamu Harcamalarında Hesap Verilebilirlik ve Şeffaflık İçin Denetim Konulu Seminer, Ankara, 2-3 Nisan. <http://www.sayistay.gov.tr> , 2006.
- GÜRBÜZ, H. (1995): *Muhasebe Denetimi*, Eskişehir: Bilim Teknik Yayınevi, 4. Baskı.
- GÜRDAL, K. (2001): “Muhasebe Dünyasından Haberler”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Ekim.
- GÜRDAL, K. (2002): “Muhasebe Dünyasından Haberler”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Şubat.
- GÜRDAL, K. (2003): “Muhasebe Dünyasından Haberler”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Ocak.
- GÜRDAL, K. (2003): “Muhasebe Dünyasından Haberler”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Mayıs.
- GÜRDAL, K. (2004): “Muhasebe Dünyasından Haberler”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Ocak.
- GÜRDAL, K. (2005): “Muhasebe Dünyasından Haberler”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Ocak.
- GÜREDİN, E. (2000): *Denetim*, İstanbul: Beta Basım A.Ş., 10. Baskı.
- HAYNES, C.M. (1999): “Auditors’ Evaluation of Evidence Obtained Through Management

Inquiry: A Cascaded-Inference Approach”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 18, No. 2.

HESAP UZMANLARI DERNEĞİ (2004): *Denetim İlke ve Esasları*, İstanbul: 1. Cilt, Yıldız Ofset, 3. Baskı.

HOLMES A.W. ve OVERMYER, W.S. (1975): *Muhasebe Denetimi “Auditing” Standartları ve Yöntemleri*, Çeviren BAKLACIOĞLU, S. ve diğerleri, 8. Bası, Bilimsel Yayınlar Derneği Yayınları.

<http://www.abgs.gov.tr/index.php?p=196&l=1>, (2007): "AB Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı" (UP) ile "AB Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programının Uygulanması, Koordinasyonu ve İzlenmesine İlişkin Karar"

<http://www.bizim-mig.com.tr/arsiv/62/62-editor.asp>, (2006): “5018 Sayılı Yasanın Muhasebeye Getirdikleri”.

http://www.bddk.org.tr/turkce/linkler/finansal_denetim.htm, 05.04.2007.

<http://www.bumko.gov.tr/proje/proje4/dokuman/IcDenTurUyg.doc>, (2006): “İç Denetim Ve Türkiye Uygulaması”.

<http://www.epdk.org.tr/denetim/bagimsiz/kurulus/adresbilgisi.asp>, 05.04.2007.

<http://www.sayistay.gov.tr>, 2006.

<http://www.sayistay.gov.tr>, (2006): “Sayıştay Strateji Bildirimi 2000 – 2004”, Sayıştay Başkanlığı, Ankara, Ekim 2000.

<http://www.sayistay.gov.tr>, (2006): “Performans Denetimi Kavramlar İlkeler Metodoloji ve Uygulamalar”, Sayıştay Başkanlığı, Ankara, Mart 2002.

<http://www.sayistay.gov.tr>, (2006): “Sayıştayın Denetim kapasitesini Güçlendirme Projesi”

<http://www.sigortacilik.gov.tr>, 05.04.2007.

<http://www.spk.gov.tr>, (2006): Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler, Resmi Gazete: 2.11.2002 / 24924.

<http://www.spk.gov.tr/msd/index.html>, 05.04.2007.

<http://www.tbb.org.tr/turkce/gruplar%5CTurkiye%20AB%5CRapor.Denetim.02.01.doc>, (2006):

“AB Banka Denetim Hukuku ve Üye Devletlerde Denetimin Kurumsal Yapısı”, Türkiye Bankalar Birliği, 2006

<http://www.tmsk.org.tr>, 2006.

İVGİN, E. (2005): “Yerel Yönetimlerde Sayıştay Denetimi, Kamu Mali Yönetim Reformu Çerçevesinde”, 8 Haziran. <http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/turkeysymposium>, 2006.

KARAARSLAN, E.(2002): “Kamu Mali Yönetimi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi.” *Maliye Dergisi*, No.140, Ağustos.

KARAASLAN, E. (2004): “Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:54, Temmuz – Eylül.

KARAARSLAN, E. (2005): *Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları*, Ankara: Türmob yayınları – 276, Seri No: 2005 – 11.

KARDEŞ, S. (1996): *Denetim Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, Ankara: Pelin Ofset Ltd. Şti., 1. Baskı.

KAVAL, H. (2003): *Muhasebe Denetimi*, Ankara: Cem Web Ofset.

KAYRAK, M. (2005): “INTOSAI Mali Denetim Rehberi Hazırlama Çalışmaları ve INTOSAI – IFAC İşbirliği”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:57, Nisan – Haziran.

KİRACI, M. ve KÖSE, T. (2002): “IASC, FASB ve T穆DESK’teki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma”, *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 3, Sayı: 1, Haziran. <http://www.ogu.edu.tr/~sosbilen/47-70.pdf> , 2006.

KELEŞ, H. (2006): “Kamuda Etkin Bir İç Denetim İçin Temel Şartlar” http://www.geocities.com/ceteris_tr3/h_keles.doc., 2006.

KENGER, E. (2001): “Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu”, Şubat. http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm, 2006.

- KEPEKÇİ, C. (1996): *Bağımsız Denetim*, Ankara: Lazer Ofset Matbaa Tesisleri Sanayi ve Tic.Ltd.Şti.
- KESİK, A. (2005): “Türk Kamu Mali Yönetiminde Yerinden Yönetim İlkesi Ve Harcamacı Kuruluşların İdari Kapasitelerinin Geliştirilmesi” İstanbul, 7 Haziran.
<http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/turkeysymposium>, 2006.
- KÖSE, H.Ö. (2001): “Parlamento Adına Denetim İşlevi ve Yüksek Denetim Kurumlarının Parlamento ile İlişkileri” *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi*, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, No:40.
- LEONARD, A.D. (2000): “360-Degree Reliability”, *CA Magazine* , 133, 7, September.
- LOUWERS, T.J., RAMSAY, R.J., SINASON, D.H. and STRAWSER, J.R. (2005): *Auditing and Assurance Services*, New York, The McDraw – Hill Companies Inc.
- MALETTA, M., and WRIGHT, A. (1996): “Audit Evidence Planning: An Examination of Industry Error Characteristics”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory* , Vol. 15, No. 1, Spring.
- ÖZER, M. (1997): *Denetim I*, Ankara: Özkan Matbaacılık – Gazetecilik Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti., 1. Baskı.
- PICKETT, K.H.S., and PICKETT, J.M. (2005): *Auditing for Managers The Ultimate Risk Management Tool*, John Wiley & Sons Ltd., England.
- POLAT, N. (2006): “Sayıştayın Denetim Kapasitesini Güçlendirme Projesi”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:60, Ocak – Mart.
- RESMÎ GAZETE (12.06.2006 / 26196 Mükerrer): “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No:22)”.
- SEVİĞ, V. (2006): “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Görevleri”, *Dünya Gazetesi*, 30 Ocak. <http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/30-01-2006.htm>, 2006.
- SEVİĞ, V. (2006): “Türkiye'de İç Denetim Olgusu Ve Kamusal İç Denetim”, *Dünya Gazetesi*, 29 Ağustos. <http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/29-08-2006.htm>, 2006.
- SEVİM, Ş., ÇETİNOĞLU, T. ve KURNAZ, N. (2006): “Avrupa Birliği Müzakereleri

- Sürecinde AB 8. Yönergesi Kapsamında Türkiye’de Denetim ve Denetçilik Mesleğinin Durumu: AB Müzakereleri Gelişim İçin Bir Fırsat mıdır?”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:74, Ocak – Mart.
- SİPAHİ, B. (2001): “Muhasebe Denetiminde Kullanılan Kanıt Toplama Teknikleri ve Bir Uygulama”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- TEMİZEL, Ö. (2005): “INTOSAI’ da Yeniden Yapılanma”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:59, Ekim – Aralık.
- TÜRKER, M., PAKDEMİR, R., SELVİ, Y. ve YILMAZ, F. (2003): *Sınırlı Uygunluk Denetimi*, Ankara: Türmob Yayınları – 198, Seri No: 2003 – 1.
- TÜREDİ, H. (1992): *Muhasebe Denetimi*, Trabzon: Karadeniz Teknik Üniversitesi İİBF Yayını, Yayın No:7.
- United States General Accounting Office (GAO) - ABD Sayıştayı (2003): “Amerika Birleşik Devletleri Sayıştayı Kamu Denetim Standartları” (Government Auditing Standards (2003 Revision), Çeviren YÖRÜKER, S., Ocak 2005, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/ekutupana2.asp?id=432> , 2006.
- UYAR, S. (2005): “Türkiye'nin Finansal Raporlamada Uluslararası Standartlara Uyumu”, Türkiye'nin Muhasebe Sitesi, 28 Kasım, <http://www.muhasabetr.com> , 2006.
- UZAY, Ş. (1999): *İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, Ankara: Pelin Ofset Ltd. Şti., 1. Baskı.
- ÜLGÜT, A. (2002): *Yargıtay, Danıştay, Sayıştay ve İdari Yargı*, Ankara: Türmob yayınları – 185, Seri No: 2002 – 8.
- YILANCI, M. ve YILDIZ, B. (2001): “Yeminli Mali Müşavir – Bağımsız Denetçi Ve Tasdik – Mali Tablo Denetimi Çelişkisi: Mesleğin Gelişimine Etkileri” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Ekim.
- YILDIZ, İ.H. (2006): “Şirketlerde Denetim Zafiyeti” *Akşam Gazetesi*, 08 Şubat, <http://www.aksam.com.tr/yazar.asp?a=26875,10,28>, 2006.
- YILDIZ, İ.H. (2006): “Denetim Standartlarını Yayınlama Yetkisi” *Akşam Gazetesi*, 08 Mart.

<http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/08-03-2006.htm>, 2006.

YÖRÜKER, S. (2003): “Yeni Konseptler ve Gelişmeler Temelinde Kontrol ve Denetim Sistemlerimize İlişkin Bir Değerlendirme” 2. Kamu Mali Yönetim Reformu Arenası (Sunum Metni), Hilton Oteli Ankara, 2-3 Nisan.

http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/37ikmyra_sy.pdf, 2006.

YÖRÜKER, S. (2004): “Başka Ülke Örnekleri Temelinde Kontrol, Denetim, Teftiş ve Soruşturma: Kavramsal Bir Çerçeve”, Tesev Denetim Çalıştayı İkinci Toplantısı, Ankara Hilton Oteli, 12 Mayıs. http://www.tesev.org.tr/etkinlik/denetim_2_toplanti.doc , 2006.

YURDAKUL, H. (2005): “Bağımsız Denetimde Kalite Kontrolü ve Türkiye’deki Uygulamalar”, Yayınlanmamış Master Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara.

EK - 1**Sayın Yetkili,**

Size ulaştırdığımız anket, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı'nda hazırlanan **KAMU VE BAĞIMSIZ MUHASEBE DENETİMİNDE KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİ** başlıklı yüksek lisans tez çalışmasında kullanılmak üzere tarafınıza iletilmiştir. Vereceğiniz cevaplar, kamu ve bağımsız denetim olarak karşılaştırmalı olarak toplu halde değerlendirilecektir. Kamu iç ve dış denetim şeklinde ele alınacak olup kurumlar adına ayrı ayrı kullanılmayacak, sadece BİLİMSEL amaçlar için TOPLU değerlendirme şeklinde çalışmaya alınacaktır. Anketin, denetim ile ilgili yönetici veya denetçi tarafından doldurulması tercih sebebidir. Anketi lütfen ilhan.kutuk@heas.gov.tr e-posta adresine gönderiniz. Ankete ayırdığımızı zaman için teşekkür ederiz. Katkılarınız ve eleştirileriniz bizi destekleyecektir.

Tez Öğrencisi: İlhan Kütük

Tel: 0288 464 42 37 (135)

e-posta: ilhan.kutuk@heas.gov.tr

Faks : 0282 464 42 41 Cep: 0537 960 45 20

Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Kıymet ÇALIYURT – SMMM, CFE

Trakya Üniversitesi İİBF.İşletme Bölümü e-posta: kiymettunca_caliyurt@hotmail.com

NOT: Seçtiğiniz şık / şıkları parantez içine **X** olarak işaretlebilirsiniz.

TÜRKİYE'DE KAMU VE BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN UYGULADIKLARI KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİ ÜZERİNE ANKET ÇALIşMASI

Çalıştığınız Kurumunun Adı :

Cevaplayanın Kurumdaki Ünvanı :

Eğitim Durumunuz : () Lisans () Y.Lisans () Doktora

Bölüm:.....

Yaşınız :

Cinsiyetiniz : () Erkek () Kadın

Meslekteki Çalışma Süreniz : Yıl

Bağımsız Denetim Firma Statüsü : () Yerli Ortaklık () Yabancı Ortaklık

1. Türkiye'de denetim mesleğini de ilgilendiren ve reform olarak nitelendirilen yasal düzenlemelere (Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve II.cil mevzuatı, Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı, Sayıştay Kanunu Tasarısı, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı) kaşılı ilgi düzeyinizi nasıl değerlendiriyorsunuz?

() Yetersiz () Fena değil () Orta () İyi () Çok iyi

2. Soru 1'de belirtilen çoğu taslak halinde olan yasal düzenlemeleri denetim mesleğininin geleceği olarak değerlendirdiğimizde, bugünkü kamu denetim sistemimize göre gelecekteki kamu denetim sistemini nasıl değerlendiriyorsunuz?

() Yetersiz () Fena değil () Orta () İyi () Çok iyi

3. Soru 1'de belirtilen çoğu taslak halinde olan yasal düzenlemeleri denetim mesleğininin geleceği olarak değerlendirdiğimizde, bugünkü bağımsız denetim sistemimize göre gelecekteki bağımsız denetim sistemini nasıl değerlendiriyorsunuz?

() Yetersiz () Fena değil () Orta () İyi () Çok iyi

4. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çerçevesinde iç denetim sistemi ile ilgili yapılan düzenlemeleri nasıl değerlendiriyorsunuz?
- Yetersiz Fena değil Orta İyi Çok iyi
5. Uluslararası alanda muhasebe mesleğinin küreselleşeceği, tek muhasebe, tek denetim standardı ve aynı kalitede tek meslek ünvanına doğru bir gidişatın yaşanacağı öngörülmektedir. Bir denetçi olarak siz bu görüşe katılıyormusunuz?
- Katılıyorum Katılmıyorum
6. Denetimlerinizde hangi denetim türü ya da türlerini uygulamaktasınız?
- Finansal denetim (Mali tablo denetimi).
 Uygunluk denetimi.
 Performans denetimi.
7. Kurumunuzun hizmet içi mesleki eğitim politikasını nasıl değerlendiriyorsunuz?
- Yetersiz Fena değil Orta İyi Çok iyi
8. Denetimlerinizi gerçekleştirirken kullandığınız denetim el kitabı / rehberi var mı?
- Var Yok
(Cevabınız Var ise, sorunun aşağıdaki şıklarında cevaplayınız.)
 El kitabı / rehber, kurumun kendisine ait.
 El kitabı / rehber, başka kurumlara ait ancak kurumca denetçiye verilmiştir.
 El kitabı / rehber, kurumla ilgisiz ancak denetçinin kendisine ait.
9. Kanıt toplama esnasında aşağıda yer alan Denetim Tekniklerinden (Kanıt Toplama Teknikleri) hangisi ya da hangilerini kullanmaktasınız?
- Fiziki inceleme (Sayım ve envanter incelemesi)
 Göz atma
 Belge inceleme
 Kayıt sistemini yeniden izleme
 Gözlem
 Soruşturma (Soru sorma)
 Doğrulama (Teyit isteme)
 Yeniden hesaplama
 Analitik inceleme
 Derinlemesine araştırma
 İlgili hesaplar arası ilişki kurma
 Diğer (Belirtiniz)
10. Soru 9' da yer alan Denetim Tekniklerinden elde edilen kanıtların en güvenilir olanı ve en az güvenilir olanı belirtiniz.
En Güvenilir :
En az Güvenilir :
11. Fiziki inceleme tekniğinin uygulanmasında gerektiği durumlarda uzman yardımı almakta mısınız?
- Evet Hayır

12. Kanıt toplama esnasında doğrulama (teyit isteme) tekniğinin uygulanmasında;

- İlgili taraflara olumlu doğrulama mektubu gönderirim.
- İlgili taraflara olumsuz doğrulama mektubu gönderirim.
- Boş bakiyeli doğrulama mektubu gönderirim.
- Göndermiş olduğum doğrulama mektubu denetlenen işletmenin taşıdığı risklere göre değişiklik gösterir.
- Göndermiş olduğum doğrulama mektubu denetlenen işletmenin iç kontrol yapısının sağlamlığına göre değişiklik gösterir.
- Bu tekniği kullanmıyorum. (Sebebini belirtiniz)

13. Kanıt toplama esnasında belge inceleme tekniğinin uygulanmasında;

- %100 inceleme yaparım.
- İstatistiki olmayan (iradi, tesadüfi) örnekleme yöntemini kullanırım.
- İstatistiki örnekleme yöntemini kullanırım.
- Diğer (Belirtiniz)
- Bu tekniği kullanmıyorum. (Sebebini belirtiniz)

14. Kayıt sistemini yeniden izleme tekniğinin uygulanmasında;

- Tüm hata ve düzensizliklere ortaya çıkartmayı amaç edinirim.
- Sadece kayıtları incelerim.
- Belgelerden yararlanırım.
- Bu tekniğin genel kapsamını belirlerken denetlenen işletmenin iç kontrol yapısını göz önünde tutarım.
- Bu tekniği kullanmıyorum. (Sebebini belirtiniz)

15. Yeniden hesaplama tekniğinin uygulanmasında;

- Genel toplamları tekrar alırım.
- Amortisman ve yeniden değerlendirme hesaplarını tekrar yaparım.
- Birim maliyetleri tekrar hesaplarım.
- Kıdem tazminatlarını tekrar hesaplarım.
- Döviz değerlemelerini tekrar yaparım.
- Vergi matrahı ve vergileri tekrar hesaplarım.
- Yedekleri yeniden hesaplarım.
- Diğer (Belirtiniz)
- Bu tekniği kullanmıyorum. (Sebebini belirtiniz)

16. Gözlem tekniğini hangi unsurların denetiminde uygulamaktasınız ?

- Maddi hareketlerin ve üretim akışının testinde.
- İç kontrol yapısının değerlendirilmesinde.
- Çalışanların değerlendirilmesinde.
- Diğer (Belirtiniz)
- Bu tekniği kullanmıyorum. (Sebebini belirtiniz)

17. Soruşturma tekniğini hangi unsurların denetiminde uygulamaktasınız?

- Denetim öncesi planlamada.
- İç kontrol yapısının değerlendirilmesinde.
- Çalışanların değerlendirilmesinde.
- Ek bilgi ve ip uçları toplamada.
- Diğer (Belirtiniz)
- Bu tekniği kullanmıyorum. (Sebebini belirtiniz)

18. Analitik inceleme tekniklerinden hangisini ya da hangilerini kullanmaktasınız?

- Reşyo analizi (Oran analizi).
- Yatay analiz.
- Dikey analiz.
- Trend analizi.
- Ussallık testleri.
- Diğer (Belirtiniz)
- Bu tekniği kullanmıyorum. (Sebebini belirtiniz)

19. Analitik inceleme tekniğini uygulamış olduğunuz işletmenin verilerini hangi kıstaslar ile karşılaştırmaktasınız?

- Sektör verileri.
- Önceki yıllara ait verileri.
- İşletme tarafından belirlenen beklentilerle.
- Denetçi tarafından belirlenen beklentilerle.
- Finansal olmayan verilerle.

20. Analitik inceleme tekniklerini yaptığımız denetim çalışmasının hangi aşamasında veya aşamalarında kullanıyorsunuz?

- Denetimin planlanması aşamasında.
- Kanıt toplama aşamasında.
- Denetimin tamamlanması ve raporlanması aşamasında.

21. Analitik inceleme tekniklerini kullanmadaki amaçlarınızı önem derecesine göre 1,2,3,... şeklinde sıralayınız.

- Maddilik testi olarak.
- Analitik kanıtları elde edebilmek için.
- Maliyet, zaman ve işgücü tasarrufu sağlayabilmek için.
- Daha etkin ve yeterli denetim yapabilmek için.
- İşletmeyi ve ait olduğu endüstri kolunu daha iyi anlayabilmek için.

22. Analitik inceleme teknikleri kullanılırken karşılaşılabilecek bazı zorluklar aşağıda verilmiştir. Karşılaştığımız zorlukları önem derecesine göre 1,2,3,... şeklinde sıralayınız.

- Verilere ulaşım zorluğu.
- Eğitim eksikliği.
- Personel yetersizliği.
- Zorluk yok.
- Diğer (Belirtiniz)

İLGİNİZDEN DOLAYI TEŞEKKÜR EDERİZ.