

## Muhasebe Denetimi ve Denetim Türleri

Aytaç TOSUN<sup>1</sup>

<sup>1</sup>Beykent Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Yönetimi, aytactosun34@gmail.com, ORCID:  
<https://orcid.org/0000-0002-1072-2985>

**Özet:** Ülkelerin hızlı büyümesi ve gelişmesi, o ülkede yaşayan kişilerin başarılı örgütlenme yapısına bağlıdır. Şirketlerin başarısı ise, hukuka ve muhasebe standartlarına uygun faaliyet göstermelerine göre değişmektedir. Dünya'nın birçok ülkesinde muhasebe ve denetim sistemi gelişmediği için ülkelerin büyümesi ve gelişmesi zorlaşmaktadır. Global Dünya'da ekonomisini geliştirmek isteyen ülkelerin muhasebe sistemini geliştirmesi ve uygulaması gerekmektedir. Aksi takdirde hızla gelişen Dünya'nın gerisinde kalacaktır. Muhasebe ve denetim sistemi, şirketlerin ekonomik faaliyetlerinin Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun ve tutarlı olacak şekilde uygulamaları zorunludur. Denetim, şirketlerin rakamlardan oluşan faaliyetlerinin Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun olup olmadığını incelemesidir. Genel olarak kurallar aynı olmakla beraber, şirketlerin faaliyet alanına ve hizmetine bağlı olarak farklılık gösterebilir. Muhasebe denetimi ülkelerin kalkınması için vergi ödemelerinin kesintisiz yapılması gerekmektedir. Vergi kaçakçılığının önüne geçebilmek için ise denetim sisteminin düzenli ve kurallara uygun olarak yürütülmesi gerekmektedir. Bunun kontrol edilebilmesi için muhasebe kayıtlarının düzenli olarak kaydedilmesi gerekmektedir. Düzenli ve doğru kaydedilen muhasebe işlemlerinin denetimi daha kolay olacaktır. Denetimin en etkin olduğu durum, bağımsız denetim sistemidir.

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe Denetimi, Denetim Türleri, Bağımsız Denetçi, Denetim Görüşleri

## Accounting Audit And Types Of Audits

**Abstract:** The rapid growth and development of countries depends on the successful organizational structure of the people living in that country. The success of companies depends on whether they operate in accordance with the law and accounting standards. Since the accounting and auditing system is not developed in many countries of the world, it is difficult for countries to grow and develop. Countries that want to improve their economy in the Global World need to develop and implement their accounting system. Otherwise, it will lag behind the rapidly developing world. It is obligatory to implement the accounting and auditing system in a manner consistent with and consistent with the Generally Accepted Accounting Principles of the economic activities of the companies. Auditing is the examination of companies' numeric activities whether they comply with Generally Accepted Accounting Principles. Although the rules are generally the same, they may differ depending on the field of activity and service of the companies. Accounting auditing, tax payments must be made uninterrupted for the development of countries. In order to prevent tax evasion, the audit system should be carried out regularly and in accordance with the rules. In order to control this, accounting records must be recorded regularly. Regular and accurately recorded accounting transactions will be easier to audit. The situation in which the audit is most effective is the independent audit system.

**Key Words:** Accounting Audit, Audit Types, Independent Auditor, Audit Opinion

### 1. GİRİŞ

Denetim, milattan önce Mısırlılar, Yunanlılar ve Romalılar zamanında kamu hesaplarını kontrol etmek için oluşturulmuş bir sistemdir. Firavunlar zamanında verginin toplanması, incelenmesi ve kayıt altına alınması denetim sürecinin temellerini oluşturmuştur. Birçok eski kaynakta denetimin yapıldığı görülmektedir. Sanayi devriminden sonra denetim sistemi önem kazanarak hızlı bir şekilde gelişme göstermiştir ve uluslararası yaygınlaşarak günümüzdeki yerini almıştır. Denetim sistemi bütün iş kollarında yolsuzluğu ve hileyi önlemek için uygulanmaktadır.

Denetim, istenilen işin doğru ve uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, teftiş etmek ve kontrol etmektir. Literatürde denetimin birçok tanımı bulunmaktadır. En temel tanımı, bir işlemin prosedürlere uygun olarak incelenmesi ve bu incelenmenin raporlanmasıdır. Firmaların istedikleri

amaca ulaşım ulaşmadığını denetleyip raporlayan sistemdir. Muhasebe denetimi, mali tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olarak gruplara ayrılmaktadır. En yaygın denetim türü olan mali tablolar denetimi işletmenin mali işler departmanında hesapların doğru ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre hazırlanıp hazırlanmadığını kontrol etmektedir. Uygunluk denetimi, işletmenin yönetiminin ve yetkili kişilerin kurallara uygun olarak çalışıp çalışmadığını incelemektedir. Son olarak faaliyet denetimi ise, işletmenin herhangi bir bölümünde istenilen hedeflerin yapılıp yapılmadığını kontrol etmektedir.

Denetim işlemini yürüten kişilere denetçi denilmektedir. Denetçi, bağımsız ve meslek bilgilerine sahip kişilerdir. Bağımsız denetçi, iç denetçi ve kamu denetçisi olarak üç denetçi türü bulunmaktadır. Bağımsız denetçi, denetlenen firmanın dışında çalışan, denetlenen firma ve

yetkililerle bir bağı olmayan kişilerdir. En güvenilir denetim türü bağımsız denetçilerin yaptığı denetim türüdür. İç denetçi, işletme yönetimine bağlı ücretli çalışan ve uygunluk denetimi yapan kişilerdir. Kamu denetçisi ise, kamuya bağlı çalışan ve kamu kurum ve kuruluşlarını denetleyen kişilerdir. Denetçiler genel kabul görmüş muhasebe standartlarına vâkif kişilerdir. Bağımsızlık, mesleki eğitim ve mesleki muhakeme denetçilerin temel özellikleridir. Denetçi, denetim sonucunda görüş bildirmek zorundadır. Çalışmalarını rapor hâline getirerek görüş bildirir. Denetçiler görüşlerini olumlu, olumsuz, şartlı olumlu ve görüş bildirmekten kaçınma olarak dört şekilde bildirirler.

## 2. DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Denetim süreci insanların topluluklar halinde yaşamaya başladığından sonra anlam kazanmaya başladığı bilinmektedir. İnsanların kurdukları devletler ve beyliklerin oluşumu, ekonomik menfaatlerin önem kazanması denetim sürecinin gelişmesini hızlandırmıştır (Şentürk, 2017: 4). Muhasebe denetiminin ilk kez nerede, ne zaman ve nasıl başladığına dair kesin kanıtlar bulunmamaktadır. Denetimin tarihsel gelişiminin, ekonomik olayların tarihsel gelişimi ile yakından ilgili olduğu söylenebilir. Buna göre muhasebe denetiminin başlangıcı M.Ö 3000’li yıllara kadar gidebilmekte, yine bu dönemde Eski Roma ve Mısırlılarda denetimle ilgili uygulamalara rastlandığından bazı kaynaklarda söz edilmektedir (Haftacı, 2016: 1).

Denetim sürecinin gelişmesi ilk olarak kamu hesaplarının denetlenmesi ile başlamıştır. 2000 yıl önce Mısırlılar, Yunanlılar ve Romalıların bütün kamu hesapları ile muhasebe sorumlularının denetimi için kullanılmıştır. Yunan ve Roma İmparatorluklarının kamu hesaplarından sorumlu olan kişilerin, düzenli olarak yetkililere sözlü rapor vermesi gerektiğini eski kaynaklarda görmemiz mümkündür. (Şentürk, 2017: 4). M.Ö 3000 yıllarında Ninova ve Babil’de denetim ile ilişkili bulgulara rastlanmıştır. Mısır’da Firavunlar zamanında, vergilerin hesaplanması amacıyla birçok kayıtların tutulduğu bilinmektedir. Atina’da M.Ö 300 senelerinde kamu maliyesinin bir denetleme organına sahip olduğu ortaya çıkmıştır (Bozkurt, 1985: 5).

Hesap verme sorumluluğu 17. Yüzyıl İngiltere’sine dayanmaktadır. 17. Yüzyılın sonlarında, 1690 yılında İngiltere’de Kamu hesapları komitesi oluşturulmuş ve İngiliz Sayıştay’ı kurulmuştur. Kamu ekonomisindeki parlamentonun üstünlüğü ilkesi de ilk kez bu dönemde yaşama geçirilerek yasama organının yürütmeyi kontrolü esası benimsemiştir (Çankaya, 2014: 53). Sanayi devriminden önce muhasebe denetimi meslek olarak görülmektedir. Sanayi devriminden sonraki zamanlarda muhasebe denetimi büyük gelişmeler

göstermiştir. Bunun sonucunda; yaklaşım, amaç ve ilgili taraflar açısından büyük aşamalar ortaya çıkmıştır (Bozkurt, 1985: 5).

1920 ile 1960 yılları arasında şirketler büyüdükçe yöneticilerinde elinde bulunan muhasebe ve diğer görevleri devredilmiştir. Sorumluların işlem alanı arttıkça şirket kayıtlarında hatalar ve aynı zamanda dolandırıcılık daha fazla hale gelmiştir. Hata ve dolandırıcılık işlemlerini anlayabilmek amacıyla yönetim birimlerine iç kontrol sistemi girmiştir (Şentürk, 2017: 5).

1960-1990 yılları arasında bilgisayarın hayatımıza girmesiyle ile denetlenen kuruluşların bir unsuru olarak denetim firmaların da bir denetim inceleme aracı olarak bilgisayarın önemi artmıştır. 1990’ların başından itibaren, toplumun ve kurumsal yönetim konularında ilgili düzenleyicilerin artan endişe ile uyumlu olarak, denetim mesleğinin tespit ve dolandırıcılık raporlama gibi denetlenen konusunda şüpheleri değerlendirmek için daha açık rapor sorumluluğu artmıştır (Şentürk, 2017: 5). 1930’lu yıllardan sonra gelişim hızlanarak sürmüştür. Bu dönemde özellikle örnekleme çalışmalarında çok fazla gelişmeler olmuştur. İşletmelerin içerisinde gelişmiş iç kontrol yapıları kurmaları, denetçilerin çalışmalarını yönlendirmeye başlamıştır (Bozkurt, 2015: 24).

## 3. DENETİM KAVRAMI

Türkçe’de denetim için kullanılan anlam, Türk Dil Kurumunun yaptığı tanımda karşılığını bulmaktadır. TDK tanımına göre “denetleme, bir işin doğru ve yöntemine uygun olarak yapıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmektedir.” Hukuki anlamda ise “gerek devlet daire ve teşkilatının ve gerek özel hukuk hükümlerine göre kurulmuş kuruluşların kamu menfaati noktasından kanun, nizamname ve statüleri hükümlerine uygun olarak çalışıp çalışmadıklarının tetkik edilmesidir”. Avrupa komisyonu da denetimin tanımını yapmıştır. Tanıma göre en genel denetim, bir işlem, prosedür veya raporun her bir yönünü doğrulayacak şekilde ve sonradan yapılan bütün incelemedir (Kurnaz vd., 2010: 11).

Dilimize muhasebe denetimi olarak çevrilebilen denetim tanımının Anglosakson Ülkelerindeki karşılığı “auditing” dir. Auditing kelimenin kökeni, Latince “dinleme veya işitme” anlamına gelen “audire” fiiline dayanmaktadır (Bozkurt, 2015: 23). Dar anlamda denetim, işletmelerin finansal tablolarını ve muhasebe sürecindeki kayıtların incelenmesidir (Şentürk, 2017: 8). Genel anlamda muhasebe denetimi, bir firmada istenilen amaca ulaşıp ulaşılmadığını veya hangi ölçüde ulaşıldığını araştırmaktadır (Dalak, 2000: 2). Denetim, denetlenecek unsurlara ilişkin olarak önceden

belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini belirlemek için denetlenecek unsurlar hakkında tarafsız olarak kanıt toplaması, toplanan kanıtların değerlendirilmesi ve elde edilen sonuçların raporlanması faaliyetlerinden oluşan sistematik bir süreçtir (Gücenme, 2004: 1).

Denetim, belli bir ekonomik birime ait rakamlarla ifade edilebilir bilgilerin önceden tespit edilmiş kıstaslara uygunluk derecesini belirlemek ve bu konuda ilgili kişilere bir rapor vermek amacıyla bağımsız bir uzman denetçi tarafından yapılan kanıt toplama ve bu kanıtları değerlendirme sürecidir (Durmuş vd., 2008: 5). Muhasebe denetimi, bir ekonomik birim veya döneme ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve bu konu üzerine bir rapor düzenlemek amacıyla bağımsız denetçi tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir (Bozkurt, 2015: 29).

#### 4. DENETİM TÜRLERİ

İşletme yetkilileri ilgilendikleri bilgilerin güvenilir olup olmadığı konusunda görüş bildirmektedir. Yetkililerin ilgi alanlarına göre yapılan denetim çalışmaları çeşitlilik göstermektedir. Genel olarak üç farklı alanda denetim çalışması yapılmaktadır. Amaçları bakımından denetim türleri kısaca şu şekildedir (Bozkurt, 2015: 33).

##### • Mali Tablolar Denetimi

Bu denetim çalışmasında, işletmelerin mali tablolarının, mali durumu ve faaliyet sonuçlarını, doğru, dürüst, genel kabul görüş muhasebe ilkelerine ve yasal düzenlemelere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğine dair görüş oluşturmaya çalışır. Mali tabloların denetiminde denetçinin dayanağı olan önceden saptanmış ölçütlerin temeli, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine dayanmaktadır. Bunun yanı sıra ülkeden ülkeye farklılık gösteren yasal düzenlemelerde ölçüt olarak kullanılmaktadır (Bozkurt, 2015: 33).

##### • Uygunluk Denetimi

Bir şirketin finansal işlemlerinin ve faaliyetlerinin, işletme yönetimi, yasama organı ya da diğer yetkili kişi ve kuruluşlarca belirlenmiş yöntemlere, kurallara ve mevzuatlara uygun olup olmadığının incelenmesi sürecine uygunluk denetimi denir (Durmuş vd., 2008: 14). Nihai amacı herhangi bir mevzuata uygun davranılıp davranılmadığını incelemektir. Uygunluk denetimi, işletme çalışanı tarafından gerçekleştirilir (Gönül, 2008: 7).

##### • Faaliyet Denetimi

İşletmenin veya işletme içi herhangi bir bölümün belirli bir dönemdeki faaliyetlerinin sistematik olarak gözden geçirilmesidir. Faaliyet denetimi, işletme faaliyetlerinin verimliliğinin ölçülmesi amacıyla faaliyet sonuçlarının verimlilik standartları ya da önceden belirlenmiş hedeflerle karşılaştırılması suretiyle yapılan denetim türüdür (Gücenme, 2004: 2).

#### 5. DENETÇİ VE DENETÇİ TÜRLERİ

Denetim eski Mısır ve Asurlular gibi büyük medeniyetlerde de uygulanmış eski bir meslektir. İşlemlerin bugüne göre az ve basit olduğu zamanlarda hesapların kontrolü ile görevlendirilen kişi, harcamalar için kullanılan işlemlerin miktar ve içeriklerini okutur ve hesaplar hakkında fikir söyler (Şentürk, 2017: 20).

##### 5.1 Denetçinin Tanım

Denetim çalışmalarını sağlayan, mesleki bilgi ve deneyime sahip, çalışmalarında tarafsız davranabilen yüksek ahlaki özellikler taşıyan uzman kişilere denetçi denir. Bir başka tanıma göre ise denetçi, denetim faaliyetlerini kendisine meslek edinmiş, mesleki bilgi ve deneyime sahip, tarafsız davranabilen ve yüksek ahlaki nitelikler taşıyan uzman kişilerdir (Şentürk, 2017: 20).

Tanımdan da anlaşılacağı gibi denetçinin bazı özellikleri taşıması gerekir. Denetçiler (Haftacı, 2016: 13);

- Gerekli mesleki bilgi ve deneyime sahip olmalıdır,
- Bağımsız olmalıdır,
- Yüksek ahlaki nitelikler taşımalıdır.
- Çalışma yaparken gerekli mesleki özen ve dikkati göstermelidir.

##### 5.2 Denetçi Türleri

Denetçilerin bağımsız olma özelliği ile yaptığı denetim faaliyetine ilişkin olarak farklı denetçiler ortaya çıkmaktadır. Denetçileri genel olarak sıralamak gerekirse şu şekilde sınıflandırılır (Gönül, 2008: 8).

- Bağımsız Denetçiler
- İç Denetçiler
- Kamu Denetçiler

##### 5.2.1 Bağımsız Denetçiler

Denetim mesleğinin ileri düzeyde olduğu gelişmiş ülkelerde bağımsız denetçiler önemli bir konuma sahiptirler. Bağımsız denetçiler işverene bağlı olarak çalışmazlar. Tamamen işletmelere denetim hizmeti sunmak için bağımsız olarak görev alırlar. Bu özellik bağımsız denetçileri diğer denetçilerden ayrı kılmaktadır (Haftacı, 2016: 15). Bağımsız denetçiler, denetledikleri işletmelerin işverenlerine bağlı

olmadan denetim yapan kişilerdir. Bağımsız denetçilere farklı ülkelerde Dış Denetçi, Fermanlı Muhasip, Hesap Uzmanları gibi isimler verilmektedir. Ülkemizde ise, Yeminli Mali Müşavir ya da Dış Bağımsız Denetçi olarak adlandırılmaktadırlar (Bozkurt, 2015: 37; Haftacı, 2016: 15; Gönül, 2008: 8). Çok farklı alanlarda hizmet veren bağımsız denetçilerin en önemli çalışma alanları işletmelerin finansal mali tablolarını denetlemektedir. (Bozkurt, 2015: 38; Haftacı, 2016: 15; Bozkurt, 1985: 11).

Mali tablolar çeşitli karar birimlerini yakından ilgilendirir. Bu tablolar aynı zamanda ülkelerin iktisadi hayatında önemli bilgi verirler. Bundan dolayı bağımsız denetçilerin yaptığı işlemlerin ülke ekonomisi için çok önemli işlevleri vardır.

Bunların dışında bağımsız denetçiler uygunluk ve faaliyet denetimi işlemlerini de yapmaktadırlar. Denetçiler serbest çalışanlar olduğu için belirli ücret karşılığında faaliyet göstermektedirler (Haftacı, 2016: 15).

### 5.2.2 İç Denetçiler

İç denetçiler işletme içinde çalışan ya da işletme dışından ücret karşılığında işverene bağlı olarak denetim faaliyetlerini yürüten kişilerdir (Haftacı, 2016: 15; Çankaya, 2014: 63; Bozkurt, 2015: 39). İşletmede çalışanlar tarafından yapılabilecek hata ve hilelerin önlenmesi ve bunların tespit edilmesi için yapılan denetim türüdür (Gücenme, 2004: 3). İç denetim mesleği ikinci dünya savaşından sonra gelişmeye başlayarak daha yaygın hale gelmeye başlamıştır (Bozkurt, 1985: 11).

İç denetim, üst yöneticilerin aldıkları kararların bir yansıması olan yönetmeliklere ve yazılı emirlere uyulup uyulmadığını tespit etmekle sorumludur. İç denetçiler, işletme içerisinde olumsuz gelişmelere söz konusu ise bu konuyu üst yönetime raporlamakla görevlidirler (Kurnaz vd., 2010: 26). İç denetçilerin görevi işletme yönetimin istekleri doğrultusunda denetim hizmeti vermektir. İç denetçilerin yaptığı birkaç görev şu şekildedir (Bozkurt, 2015: 39).

- İşletmeye ait varlıkların yeteri kadar korunup korunmadığını araştırmak,
- Muhasebe belgelerinin güvenilir olup olmadığını belirlemek,
- İşletme yöneticilerinin belirledikleri prosedürlere uyulma derecesini izlemek,
- İşletme sahiplerinin ve yöneticilerinin istedikleri özel araştırmaları yaparak, yönetime sunmak,
- Bağımsız denetçilerle bazı konularda işbirliği yapmak.

İç denetim, mali tablolar, uygunluk ve faaliyet denetimini kapsayan işletme içinde kurulmuş bir inceleme ve değerlendirme işlevidir. İç denetim için zorunlu olarak belirlenmiş bir süre olmadığı için diğer denetimlerden farklı olarak sürekli denetim niteliğindedir (Kurnaz vd., 2010: 18).

### 5.2.3 Kamu Denetçileri

Kamu kurumlarına bağlı olarak çalışan ve kamu yararına uygun olarak denetim yapan kişilere kamu denetçisi denir. Diğer denetçiler gibi mali tablo, uygunluk veya faaliyet denetimi yaparlar (Kurnaz vd., 2010: 18; Bozkurt, 2015: 39). Kamu denetçileri, Bakanlıklar ve kamu kuruluşlarına bağlı olarak çalışan kişiler tarafından yapılmaktadır. Kamu denetçileri Türkiye’de kamu kuruluşlarının ve özel işletmelerin faaliyetlerini denetlemek olarak iki gruba ayrılırlar (Haftacı, 2016: 16). Türkiye’de özel işletmeleri denetleme yetkisi olan kurumların birkaç tanesi şu şekildedir (Haftacı, 2016: 16; Bozkurt 2015: 39):

- Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları, Müfettişleri ve Gelir Kontrolörleri,
- Sosyal Güvenlik Kurumu Müfettişleri,
- Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Müfettişleri

Kamu denetçilerinde bulunması gereken bazı özellikler ise şu şekildedir (Gönül, 2008: 9);

- Denetçi bağımsız olmalıdır,
- Gerekli mesleki bilgi ve beceriye sahip olmalıdır,
- Yüksek ahlaki nitelikleri olmalıdır,
- Denetim esnasında gerekli özeni göstermelidir. vd.

## 6. GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI

### 6.1 Genel Açıklama

Denetçinin yapmış olduğu denetim işleminin güvenilir olması, denetim mesleğinin en önemli taşlarından birisidir. Bunu sağlamak, denetçinin denetim çalışmaları sırasında önceden belirlenmiş ölçütlere uygun olarak hareket etmesine bağlıdır. Yasalar ya da mesleki kuruluşlar tarafından belirlenmiş, meslek mensupları tarafından genel kabul görmüş denetim uygulamalarının kalitesini ölçen ölçütlere denetim standartları denir (Haftacı, 2016: 24).

Her meslekte olduğu gibi denetçilerin de uyması gereken bazı kurallar vardır. Devam ettirilen denetim çalışmalarının kalitesini kontrol altında tutabilmek için bazı standartlar oluşturulmuştur. Bu

standartların hepsine Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları denilmektedir (Bozkurt, 2015: 41). Denetim standartları, denetçiye mesleki sorumluluğunu yerine getirmesinde yardımcı olan ve denetçiye denetim faaliyeti sırasında yol gösteren genel ilkelerdir. Uygulanan denetimin doğru ve geçerli kabul edilmesi için denetleyicinin bu ilkelerden hiçbir zaman ayrılmaması gerekir (Gücenme, 2004: 31). Genel kabul görmüş denetim standartları ilk defa 1947 yılında Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA) tarafından kabul edilmiştir. Yayınlanan Genel kabul görmüş muhasebe standartları birçok ülkede kabul edilerek günümüze kadar gelmiştir (Gücenme, 2004: 31; Bozkurt, 2015: 41). Genel kabul görmüş denetim standartları, 3 ana bölüm olmak üzere 10 madde olup, bunlar şu şekildedir (Durmuş vd., 2008: 27):

1. **Genel standartlar**
  - Eğitim ve deneyim
  - Bağımsızlık
  - Mesleki dikkat ve özen
2. **Çalışma alanı standartları**
  - Planlama ve gözetim
  - İç kontrol sistemini inceleme
  - Kanıt toplama
3. **Raporlama standartları**
  - Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk
  - Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine devamlılık
  - Tam açıklama
  - Görüş bildirme

## 6.2 Genel Standartlar

Üç standarttan oluşan genel standartlar bölümü, denetçinin hangi özelliklere sahip olması gerektiğini açıklamaktadır (Bozkurt, 2015: 43).

### 6.2.1 Mesleki Eğitim ve Deneyim

Denetçinin yeterli eğitim ve deneyimi olmazsa tam anlamıyla denetim yapamaz. Denetçinin muhasebe, istatistik, hukuk, denetim, maliye, vergi ve yasalar alalındaki konularda bilgi sahibi olması gerekmektedir. Birçok ülkede denetçilerin yeterli eğitimi alıp almadığını ölçmek için özel sınavlar yapılmaktadır (Gücenme, 2004: 33). Denetim görevi yeterli bilgi ve beceriye sahip kişiler tarafından yapılmalıdır (Durmuş vd., 2008: 27; Haftacı, 2016: 25).

Denetçiler, denetim hakkında yeterli mesleki eğitim ve deneyime sahip kişiler olmalıdır. Muhasebe denetimi için denetçilerin uzmanlık belgesine sahip ve denetim faaliyetinde belirli süre çalışmış kişilerin

bilgi ve yeterliliğe sahip olduğu düşünülmektedir (Durmuş vd., 2008: 27)."

### 6.2.2 Bağımsızlık

Denetçiler, denetim yaptıkları firmalara kesinlikle tarafsız davranmalıdırlar. Tarafsızlık, denetçinin bağımsız olmasıyla gerçekleşir. Denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde, sonuçların değerlendirilmesinde ve denetim raporunun oluşturulmasında tarafsız kimliğe sahip olunmalıdır (Bozkurt, 2015: 43). Bağımsızlık, denetim mesleğinin en temel kavramını oluşturmaktadır (Şentürk, 2017: 50). Bağımsızlık standardı, denetçinin firma baskısına karşı koyabilme ve alacağı karara tarafsız kalabilme yeteneğine sahip olması gerektiğini öngörür (Haftacı, 2016: 25).

### 6.2.3 Mesleki Dikkat ve Özen

Denetçi, denetim çalışması esnasında gerekli mesleki özen, dikkati ve çabayı titizlikle göstermelidir. Denetçiden beklenen, uzmanlık alanındaki özeni ve dikkatli olmayı ortaya koymasıdır (Durmuş ve Taş, 2008: 28). Denetçiler, denetim sırasında çıkar çatışmalarından uzak kalmalı ve denetim faaliyetini sürdürürken gereken mesleki özen ve titizliği göstermelidirler. Denetçiler, görevini yaparken topluma ve devlete karşı sorumluluk taşırlar. İşletme yöneticilerine, doğru karar alabilmeleri için güvenilir bilgi sağlarlar (Gücenme, 2004: 40).

## 6.3 Çalışma Alanı Standartları

Genel kabul görmüş denetim standartları dikkate alınarak denetçinin denetim faaliyetleri sırasında uyması gereken kuralları belirlenir (Durmuş vd., 2008: 28).

### 6.3.1 Planlama ve Gözetim

Denetim çalışması, kendine ait bazı özellikleri bulunan bir projedir. Bu proje bir faaliyet olarak başlatılır ve bu şekilde sürdürülerek bitirilir. Projenin hayata geçirilmesi için ilk önce bir denetim planının hazırlanması gerekmektedir (Bozkurt, 2015: 45). Bu standarda göre denetçinin, denetim yapacağı çalışmayı mutlaka detaylı bir şekilde planlaması gerekmektedir. Denetimde bulunan denetçi, yardımcılarının yaptıkları işlemleri devamlı izleyerek yetişmelerini sağlayacak şekilde gözetlemelidir (Haftacı, 2016: 26).

### 6.3.2 İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi

İç kontrol sisteminin detaylı olarak incelenmesi için denetçi, uygulanacak denetim işlemlerinin kapsamını, ayrıntı derecesini ve işletmede içinde kullanılan iç kontrol sisteminin etkinliğini bulmalıdır (Durmuş vd., 2008: 30). Denetim çalışmalarına yön

veren en önemli aşama, işletmenin iç kontrol yapısının güvenilir bilgi sağlamadaki başarısı hakkında verilecek karardır (Bozkurt, 2015: 45).

### 6.3.3 Kanıt Toplama

Denetimin sonunda elde edilen kanıtlar, denetçinin yaptığı çalışmalarla işletmenin içinden ya da dışındaki kaynaklardan elde edilir. İşletme dışından elde edilen kanıtlar, işletme içindeki kaynaklara göre daha üstündür (Durmuş vd., 2008: 30). Herhangi bir finansal tablo üzerinde bilgi ve düşüncenin oluşturulmasına ilişkin bir nesne ya da algılanan durumdur (Şentürk, 2017: 52). Bağımsız denetçilerden mali tabloların durumu hakkında görüş oluşturabilmeleri için gerekli sayıda kanıt toplamaları gerektiğini bildirir (Bozkurt, 2015: 46).

### 6.4 Raporlama Standartları

Her denetim çalışmasının sonunda düzenlenen denetim raporunda bulunması gereken özellikler bu standardın içinde yer alır (Bozkurt, 2015: 46). Denetçinin görüşlerini ve kanaatini eksiksiz bir biçimde belirtmesi ile ilgili ilke ve düzenlemeleri içermektedir (Şentürk, 2017: 52).

#### 6.4.1 Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk

Denetçinin hazırlayacağı denetim raporunda müşteri, işletmenin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk derecesini belirtmelidir (Haftacı, 2016: 27; Bozkurt, 2015: 46).

Denetçi, denetimini yaptığı işletmenin muhasebe kayıtlarının işlenmesi ve finansal tablolarının düzenlenmesi sırasında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığını araştırmak, incelemek ve son olarak görüşünü bildirirken bu ilkelere uygunluğunu denetim raporunda belirtmelidir (Şentürk, 2017: 52). Mali tabloların düzgün ve güvenilir olup olmadığının belirlenmesinde muhasebe ilkeleri önemli konumdadır (Bozkurt, 2015: 46).

#### 6.4.2 Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Devamlılık

Denetimi yapılan işletmenin denetlendiği yıl ve bir önceki yıla ait mali tablolarında yer alan bilgilerin karşılaştırılabilir özelliğinin olup olmadığının kontrol edilmesidir (Bozkurt, 2015: 47). Denetçi hazırlayacağı raporda muhasebede kullanılan yöntem ve politikaların belirli zamanlarda değiştirilmediğini, aynı yöntemde kullanılmış olduğunu belirtmelidir (Haftacı, 2016: 27). Muhasebede uygulanan yöntemlerin birbirini takip eden dönemlerde ve yıllarda değişmeden uygulandığını ifade etmelidir (Şentürk, 2017: 52).

### 6.4.3 Tam Açıklama

Denetçi, finansal tabloların doğru ve güvenilir olduğunu, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre düzenlendiğini ve yeterli bilgileri kapsadığını denetim raporunda belirtmelidir (Haftacı, 2016: 27). Finansal tabloların, daha sonra bu tablodan yararlanacak kişi ve kurumların doğru karar vermeleri için yeterli, açık ve anlaşılır olması gerekmektedir (Şentürk, 2017: 53). Finansal tablolarda yer alan sayısal bilgilerin yanında, yöneticilerin yeterli bir biçimde bilgilendirilmelerini sağlamak amacıyla dipnotlar halinde bilgi vermelidir. Denetçi bu bilgilerin yeterince açıklayıcı olup olmadığını raporunda belirtmelidir (Bozkurt, 2015: 47).

### 6.4.4 Görüş Bildirme

Denetim sonucunda denetim raporu açıklanır. Denetim raporu, mali tablolarla ilgili bir görüş bildirmeli eğer görüş bildirmiyorsa bunu nedenleriyle açıklamalıdır (Durmuş vd., 2008: 32). Denetçinin, finansal tabloları incelemesi sonunda görüşünü raporunda belirtmesi gerekmektedir (Bozkurt, 2015: 47).

Denetçi, gerçekleştirmiş olduğu denetimin sonunda incelediği mali tablolarla ilgili olarak görüşünü denetim raporunda açıklamalıdır (Haftacı, 2016: 27). Genel kabul görmüş denetim standartları denetçiye görüş bildirmesi için dört seçenek sunar. Bunlar şu şekildedir (Bozkurt, 2015: 47).

- **Olumlu Görüş:** Firmanın mali tablolar ile yıllık faaliyet raporunun; kanuna, esas sözleşmedeki finansal raporlamaya ve Türkiye Muhasebe Denetim Standartları'na uygun olduğunun doğrulanmasıdır. Bağımsız denetçinin, firmanın kayıtlarının durumu ve güvenilirliği hakkındaki şüpheler sebebiyle şirket mali tabloları hakkında yeterli ve uygun delili toplayamaması nedeniyle olumlu görüş bildirmesini engeller (Çankaya, 2014: 114).
- **Şartlı Olumlu Görüş:** Denetçinin incelediği mali tablolar hakkında tam anlamıyla olumlu görüş taşımasına rağmen, bazı konulardaki eksiklik ya da hatalardan dolayı şartlar koyması veya bu eksik konuların dikkate alınmasını belirtmesi durumudur (Durmuş vd., 2008: 33).
- **Olumsuz Görüş:** Firmanın mali tabloları, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olmaması veya nakit akışlarındaki firmanın finansal durumunu gerçek sunmaması bu ve benzeri durumlarda denetçinin vereceği görüştür (Şentürk, 2017:54). Olumsuz görüş bildirmek,

firmanın finansal tabloları ile yıllık faaliyet raporunun; kanuna, esas sözleşmedeki finansal raporlamaya ve Türkiye Muhasebe Denetim Standartları'na göre doğru olmadığına kanıtıdır (Çankaya, 2014: 117). Denetçi, anlaşmazlık etkisi finansal raporun doğru olmadığını ve yanıltıcı olduğu sonucuna varırsa olumsuz görüş yazabilir (Şentürk, 2017: 54).

- **Görüş Bildirmekten Kaçınma:** Denetçinin bazı durumlar sebebiyle raporunda görüş bildirmemesidir. Denetim kapsamında denetçi, bir sınırlama veya denetim görüşünü desteklemek için yeterli kadar kanıt elde edemediği zaman görüş bildirmekten kaçınabilir (Şentürk, 2017: 54). Denetçinin görüş bildirmesini engelleyen bazı durumlar vardır bunlar şu şekildedir (Çankaya, 2014: 118); Denetçi, denetim yaparken çalışmasının büyük ölçüde engellenmesi ve işletmenin gelecekle ilgili önünde büyük sorunların ve belirsizliklerin olmasıdır.

## SONUÇ

Şirketlerin yaşamını sürdürmek için karşısına çıkan engelleri kaldırması gerekir. Şirketler geleceğe yönelik, kısa ve uzun vadeli planlar yapar, bu planları uygulamak için gerekli şartları uygulamaya çalışır. Bunları yaparken hukuka ve muhasebe standartlarına bağlı kalmaları gerekir. Muhasebe sisteminde kullanılan verilerin güvenilir olması ve gerçeği yansıtması aranır. Denetim yapılırken, şirketlerin muhasebe kayıtlarının gerçeği ne oranda yansıtıyor ve oluşturulan kayıtların güvenilir olup olmadığı araştırılır.

Toplumların gelişmesi yaşadıkları ülkedeki ekonomiye bağlıdır. Ekonomiyi oluşturan ise toplumlardır. Devletin toplumdan almayı beklediği vergiler vardır. Bu vergilerin eksiksiz ve hatasız ödenmesi için, şirketlerin şeffaf olması gerekir.

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerini dikkate alarak mali tablolarını hazırlayan şirketler geleceğe güven verirler. Şirketler bağımsız denetçi ile denetlenmelidir, denetçiler uyması gereken kurallar çerçevesinden çıkmadan tarafsız ve bağımsız bir şekilde mali tabloların güvenilirliğini araştırmalı ve tespit etmelidir. Bu işlemlerin nasıl yapılması gerektiği makalede yer almaktadır. Bağımsız denetçi, kullanıcılara olumlu ve olumsuz olarak rapor sunar. Bu rapora bağlı olarak ise, şirketin geleceği ve güvenilir olup olmadığı anlaşılır. Bu bilgilerin şirketten tamamen bağımsız kişiler tarafından objektif bir şekilde yapılması gerekmektedir. Bütünlük, doğruluk ve tarafsızlık incelenmiş ve doğrulanmış bilgi, güvenilir olarak kabul edilir.

## KAYNAKÇA

- Bozkurt, N. (1985). Muhasebe denetiminde parasal birim örnekleme yönetimi ve bir uygulama, İstanbul: Can Matbaa.
- Bozkurt, N. (2015). Muhasebe denetimi, İstanbul: Alfa Yayınları.
- Çankaya, Ş. (2014). Mali şeffaflık ve hesap verebilirlik. Sayıştay dergisi, 141.
- Dalak, G. (2011). Denetim ve kalite denetimi. Sosyal ve beşeri bilimler araştırmaları dergisi. 1(1).
- Durmuş, C. N. Ve Taş, O. (2008). Spk düzenlemeleri ve 3568 sayılı mevzuat kapsamında denetim. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Gönül, Ç. (2008). Muhasebe denetiminde parasal birim örnekleme yöntemi ve bir uygulama.
- Gücenme, Ü. (2004). Muhasebe denetimi, İstanbul: Aktüel Yayınları.
- Haftacı, V. (2016). Muhasebe denetimi. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Kurnaz, N. Ve Çetinoğlu, T. (2010). İç denetim güncel yaklaşımlar, Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Şentürk, U. (2017). Muhasebe denetiminde e-devlet uygulamaları ve bir araştırma.
- Taş, O., & Durmuş, C. N. (2008). SPK düzenlemeleri ve 3568 sayılı mevzuat kapsamında denetim. Alfa Yayınları.