



# **DENETİM MESLEĞİNDE DİSİPLİN**

**Nazım HİKMET / Arkan & Ergin Uluslararası Denetim ve YMM A.Ş.**



## DENETİM MESLEĞİNDE DİSİPLİN

### DENETİMİN TANIMI

Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların daha önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.

Bir başka tanımda ise bağımsız denetim, "Varlığını mesleki kurumlaşmadan alan, işletmelerin ekonomik faaliyetleri ile ilgili finansal bilgileri Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri çerçevesinde değerlendiren, temelde Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına göre işletilmesi gereken ve bağımsız denetçiler tarafından yürütülen bir süreçtir"<sup>1</sup> denmektedir.

Ülkemizdeki 3568 sayılı yasaya göre denetim ise "Gerçek ve tüzel kişilere ait ekonomik faaliyetlerin muhasebe standartlarına göre kayıt edilip edilmediğini tarafsızca araştıran ve bu araştırmayı denetim standartlarına göre sonuçlandıran sitemdir."

Denetim ile ilgili tüm tanımlamalarda denetimin bir süreç olduğu belirtilmektedir. Bu yolla denetimin dinamik bir faaliyet olduğu ortaya konmaktadır. Bu süreç denetim faaliyetleri için gerekli olan bilgi ve kanıtların sağlanması, bunların işlenmesi ve değerlendirilmesi, değerlendirme sonuçlarına göre bir denetim görüşüne ulaşılması ve bu görüşün denetim raporu ile ilgili yerlere iletilmesi evrelerini içerir. Bu açıdan denetim süreci bir bilgi üretme ve karar verme süreci olarak düşünülmelidir. Yukarıdaki tanımda en önemli husus denetimin sistematik bir süreç olduğudur. Denetim süreci anlamlıdır, usaldır, planlıdır ve bilimseldir.

İktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddialar ifadesi ile muhasebenin iktisadi bilgileri teşhis etme, ölçme ve raporlama işlevleri belirtilmek istenmektedir. Denetim sürecinin özü bu ifade içinde aranmalıdır. Uzman denetçi bir denetim faaliyetine başlarken denetlediği işletmenin finansal tabloları ve iktisadi faaliyetleri hakkındaki raporlar kendisine sunulur. Bu raporlar o işletme yönetiminin belirli bir döneme ait iktisadi faaliyetler hakkındaki bildirim ve iddialarını yansıtır. Uzman denetçi gerekli incelemelerini yaparak işletme yönetiminin kendisine sunduğu bu raporlardaki iddiaların doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırır ve onaylar.

Önceden saptanmış ölçütler, yönetimin iktisadi faaliyet ve olaylara ait iddia ve bildirimlerinin doğruluğunun araştırılması amacıyla karşılaştırıldıkları standart-

<sup>1</sup> Semra Öncü, Berna Taner, Fehmi Karasioğlu, Hakan Arıcı, 1997. Bağımsız Denetçilerin Yetki ve Sorumlulukları. 3. Muhasebe Denetimi Sempozyumu (30 Nisan - 4 Mayıs 1997).

lardır. Uzman denetçi incelemelerine ait bulguları ilgili taraflara bildirir. Denetçi ile bilgileri kullanacak ilgili taraflar arasında verimli ve anlaşılabilir bir haberleşmenin kurulabilmesi için ortak bir haberleşme lisanına ihtiyaç vardır. Bu ortak haberleşme lisanı "önceden saptanmış ölçütler" aracılığıyla sağlanır. Bu ölçütler yasama organlarınca konmuş kurallar, yönetim tarafından saptanmış başarı ölçüleri, bütçeler, finansal muhasebe standartlarını düzenleyen organlar tarafından oluşturulmuş genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri olabilir.

Uygunluk derecesi yönetim tarafından ileri sürülen iddia ve bildirimlerin saptanmış ölçütlerle ne derecede uyum içinde bulunduğunu belirleyen bir ölçüdür. Bu uygunluk ya da uyumsuzluk nicel olarak veya nitel olarak saptanıp belirlenebilir.

Tarafsızca kanıt toplama ve kanıtları değerlendirme ibaresi, denetçinin bir ön yargıya dayanmadan bağımsız bir uzman kişi olarak, yapılmış bildirimleri özenle incelemesi ve sonuçların titizlikle değerlemesi anlamında kullanılmaktadır. Burada denetimin tarafsız olarak kanıt topladığı ve bu kanıtları değerlediği vurgulanmaktadır. Kanıtın kendisinin tarafsız ve öznel olup olmadığı ise bu aşamada önem taşımaktadır.

İlgi duyanlar, ilgili çıkar gruplarını ve genel anlamda kamuyu ifade etmektedir. Denetçinin bulgularını ve yargısını kullanan her birey ilgili taraf olmaktadır. Bu gruba ortaklar, işletmenin yöneticileri, kredi verenler, devlet kurumları ve kamuoyu dâhildir.

Sonuçları bildirme denetim sürecinin son evresidir. Sonuç bildirme temelde bir onaylama işlemidir. Denetçi işletme yönetimince ileri sürülen iddia ve bildirimlerin geçerliliğini ve güvenilirliğini inceleyerek bunları onaylar ya da reddeder. İnceleme ile ilgili bulguların ve denetçi görüş ve yargısının açıklanması yazılı bir raporla olur. Denetçi bu raporunda yaptığı incelemelerin sonucuna dayanarak, denetlenen işletmenin yönetimi tarafından sunulan finansal tabloların, işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve düzenlilik açısından doğru ve dürüst bir şekilde, açıkça ve oldukça güvenilir bir şekilde yansıttığı hususundaki görüşünü açıklar. Denetçi, raporda hiçbir zaman finansal raporların yüzde yüzlük bir doğruluğunu onaylamaz ya da bu konuda açıkça bir güvence vermez.

Yayınlanan denetim türleri farklı türde olabilir. Bir denetim raporunun türü ve içeriği, tamamlanan denetim niteliğine, amacına, inceleme sonuçlarına, denetçi bulgularına ve raporu kullanacakların gereksinimlerine göre farklılık gösterir.

## **MUHASEBE DENETİMİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ**

Muhasebe denetiminin ilk defa ne zaman ve nerede ortaya çıktığı hakkında kesin bir bilgiye sahip değiliz. Ancak denetimin şu veya bu şekilde ticari hayatın başlangıcından beri var olduğunu biliyoruz. Mallarını başkalarına emanet eden-

ler için bazı kontroller ve denetimler yapılması ihtiyacı her zaman var olmuştur. Elimizdeki bilgilere dayanarak muhasebe denetiminin tarihsel gelişimini izlemek olanaklıdır. Bunun yararı, okuyucuya denetim işlevinin toplum içindeki bugünkü yerini ve gelecekte göstereceği değişimleri daha iyi anlatabilmektir. Diğer tüm meslekler gibi denetim de çevresinde meydana gelen önemli değişikliklere uymak amacıyla zaman içinde değişimler göstermiştir. Bu zaman dilimleri belirli bir kurala bağlı olmadan seçilmiştir. Amaç, ortaya çıkan olayların denetim üzerine yaptıkları etkinin genel çerçevesini çizmektir.

Sanayi devriminden önce denetim resmen kabul edilmiş bir meslek değildi. Bununla birlikte çok eski zamanlardan beri denetim faaliyetleri değişik biçimde de olsa süregelmekteydi. Bu devirlerde yapılmış her işlem eksiksiz bir biçimde tek tek denetlenmekteydi. Bu açıdan %100'lük bir inceleme veya doğrulama söz konusu idi. Denetimin amacı yanıltmaların önlenmesi ve işletme sahiplerine hizmet verenlerin hizmetlerinin dürüstlük derecelerinin saptanmasıydı.

Sanayi devriminden 1900'lere kadar olan dönemde denetim yönteminde ve amacında temel bir değişiklik olmamıştır. O devirlerde geleneksel denetimin rolü bir "uygunluk" rolü idi. Denetimler bilanço hesaplarındaki hataları bulma ve sayıları gittikçe artan profesyonel yöneticiler ile mevcut olmayan şirket sahiplerinden kaynaklanan hilelerin büyümesini engellemeye odaklanmışlardı. Hilenin ortaya çıkarılması çok önemliydi. 19. yüzyıl ile dolandırıcılığın tespit edilmesi gerçekçi olmayan bir amaca (hala kamuoyu tarafından dolandırıcılık tespiti, finansal rapor denetiminin amaçlarından biri olarak görülmesine rağmen) dönüştü.<sup>2</sup> Ancak bu dönemde denetim yönteminde ve amacında değişikliklere neden olacak gelişmeler ortaya çıkmıştır. Sermaye birikimi, sermaye yoğun teknolojiye geçiş, mamul hatlarının oluşturulması, üretim kapasitesinin genişlemesi gibi olgular sonucu yeni ve büyük organizasyonlar kurulmuş, ekonomik yaşamda köklü bir değişim olmuştur. Bu büyüme ile birlikte işletmelerin finansal bilgi kaydetme, işleme ve yorumlama gereksinmesi artmıştır. Bu gereksinmeye cevap verebilmek amacıyla muhasebe sistemleri kurulup işletilmeye başlanmıştır. Büyüme sonucu işlem ve kayıt sayısının artması, denetçinin her bir işlemi ve muhasebe kaydını teker teker gözden geçirmesini zorlaştırmıştır. Tüm kayıtların denetimi yerine örnekleme yoluyla denetimin yapılması düşünülmeye başlanmıştır. Yine aynı dönemde sermaye sahiplerinin işletmelerin yönetimi için profesyonel yöneticiler tutmaya başladıkları görülmektedir. Mülkiyet ve kontrolün ayrı kişilerin elinde olduğu kurumsal şirketlerin ortaya çıkması, finansal denetimi ve finansal tabloların detaylı bir şekilde açıklanması ihtiyacını doğurmuştur. Sahipler günlük faaliyetleri güvendikleri yöneticilere teslim etmekle birlikte,

<sup>2</sup> Tiina Intal ve Linh Thuy Do, 2002. Financial Statement Fraud: Recognition of Revenue and the Auditor's Responsibility for Detecting Financial Statement Fraud. Unpublished Master's Thesis. Graduate Business School School of Economics and Commercial Law, Göteborg University, Sweden.

bunların faaliyetlerini de denetlemekten uzak kalmamışlardır. Böyle bir denetim işlevinin yapılabilmesi için işletmeden bağımsız, özel yetenekli ve bilgili kişilere başvurulmaya başlanmıştır.

Yirminci yüzyılın ilk otuz senesi içinde meydana gelen en önemli değişiklik, işletmelerin finansal durumları ile ilgilenen çıkar gruplarının oluşmasıydı. İşletme dışındaki bu grupların büyümesi ile birlikte denetimin amacında da önemli değişiklikler olmuştur. Artık amaç hata ve hilelerin ortaya çıkarılması değildir. Ortakların, işletmeye borç verenlerin, devletin ve diğer çıkar gruplarının amacı, finansal tabloların doğruluğunun uzman bir kişi tarafından onaylanmasıdır. Amaçlardaki değişme denetim tekniğinde de değişmelere yol açmış ve örnekleme yoluyla denetime daha fazla önem verilmeyle başlamıştır.

1930'lu yıllarda muhasebe mesleği ile ilgili yayınlarda da büyük artış olmuştur. Bu dönemde teori gelişerek uygulamanın önüne geçmiştir. Bu çok hızlı değişim karşısında denetçiler aralıksız denetim yerine test yöntemini yaygın olarak kullanmaya başlamışlardır. Denetçilerin test yöntemine başvurmalarındaki amaç ise, başlangıçta, iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi ile ilgili değildir. Bu direkt ilişki çok daha sonraki yıllarda kabul edilmiştir.

1930'lardan 1980'lere kadar denetimin odak noktası değişmiştir. Denetim mesleğinde esas değişim ise 1950'lerden sonra görülmektedir. Bugünün denetçileri her işletmede etkin bir iç kontrol sisteminin bulunması gerektiğini bilmekte ve denetim faaliyetine bu sistemi incelemekle başlamaktadırlar. Sistemin etkinliği finansal tabloların incelenmesinde kullanılacak denetim yöntem ve işlemlerinin türünü, sıklığını ve uygulama zamanını belirlemektedir.

## **MUHASEBE DENETİMİNİN RESMİ BİR MESLEK OLARAK KABUL EDİLMESİ**

Denetimin yasal anlamda bir meslek olarak kabul edilmesi ise ilk olarak İngiltere'de olmuştur. 1880 yılında beş yerel muhasebe topluluğunun birleşmesiyle İngiltere ve Galler Uzman Muhasebeciler Enstitüsünün (Institute of Chartered Accountants of England and Wales) kurulduğu görülmektedir. Daha sonra 1900 yılında çıkarılan bir yasa ile sınırlı sorumlu şirketlerin denetim zorunluluğu getirilmiş ve böylece İngiltere, kamu muhasebeciliği mesleğinin ve Yeminli Mali Müşavirlerin ilk ortaya çıktığı ülke olmuştur. Yaptıkları faaliyetler, denetim hizmetlerinin yanı sıra vergi danışmanlığı, mali danışmanlık ve yönetim danışmanlığıdır.

A.B.D.'de mesleğin yasal dayanağa kavuşması 1896 yılında olmuştur. A.B.D.'de İngiliz yatırımcıların haklarını korumak amacıyla vücut bulan mesleğin gelişmesine (CPA-Certified Public Accountants) gelişmesinde devlet düzenlemelerinin önemli etkileri olmuştur.

Fransa'da 1942 yılında "Uzman Muhasebeciler ve Yetkili Muhasebeciler Millî Birliği" kurulmuştur. Daha sonra 1945 yılında yayımlanan bir kararname ile Uzman Muhasebeci (Expert Comptable) ve Yetkili Muhasebeci ayrımı yasal dayanağa kavuşmuştur.

nağa kavuşturulmuştur. 1970'li yıllarda yetkili muhasebeci tanımına giren grubun kararname aracılığı ile tamamen ortadan kaldırılması yolunda gidilmiştir. 1976 tarihli bir kararnamede uzman muhasebeci "bağımsız olarak bir işletmeyi denetleme ve değerlendirme yetkisi taşıyan kişi" olarak tanımlanmıştır.

Almanya'da yeminli denetçilerin (Wirtschaftsprüfer) yönetimi görevi, Yeminli Denetçiler Odası tarafından yürütülmektedir. Bu oda 1928 yılında kurulmuştur. Almanya'da yeminli denetçiler denetim işlerinin yanı sıra vergi danışmanlığı, hukuki danışmanlık, vergi oranları önünde müşterinin temsil edilmesi gibi hizmetleri de sunarlar.

Japonya'da Bağımsız ve Yeminli Kamu Muhasebeciliği yasası 1948 yılında çıkarılmıştır. Bu ülkede yasal düzenlemelerde Amerikan Yeminli Muhasebe Uzmanları Enstitüsünün büyük katkıları olmuştur.

Türkiye'de de bağımsız muhasebe denetim mesleğinin kurulması çalışmaları çok eskilere, 1930'lu yıllara dayanmaktadır. Ancak, mesleğin yasallaşması çok uzun bir süre almıştır. 13 Haziran 1989 tarihinde yürürlüğe giren 3568 sayılı yasa ile Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik yasasıyla bağımsız muhasebe denetimi mesleği, bir serbest meslek olarak, Türk ekonomi hayatında yerini almıştır<sup>3</sup>.

## DENETİM MESLEĞİNİN BUGÜNKÜ DURUMU

Bugün, modern dış denetim; bir şirketin finansal tablolarının uzman bir denetçi tarafından bağımsız olarak incelenmesi ve görüş bildirilmesi olarak tanımlanmaktadır<sup>4</sup>. Dolayısıyla, kamuoyu tarafından öyle algılanmasına rağmen hilenin tespiti denetimin temel amacı değildir. Denetimin amaçlarıyla ilgili bu çelişkiye "beklenti uçurumu" denmektedir. Uçurum kamuoyunun beklentileri -hilenin tespiti- ve denetçilerin yaptıklarını iddia ettikleri faaliyet -finansal tablolar üzerine bildirilmiş "gerçek ve tarafsız" görüş- arasındaki farklılıklardan kaynaklanmaktadır. Denetçiler dolandırıcılığın önlenmesi ve tespit edilmesinde temel sorumluluğun yönetimde olduğunu söylerler. Fakat şirketler herhangi bir nedenle, özellikle de yolsuzluk iddiası nedeniyle veya gerçekten yolsuzluktan dolayı çöktüğü zaman, kamuoyunun dikkati hemen denetçiler ve onların başarısızlık olasılıklarına odaklanmaktadır<sup>5</sup>.

Denetim mesleğindeki sorunların çözümünde atılacak ilk adım, mesleğin sorumluluklarının ve potansiyel yasal risklerinin daha iyi tanımlanması ve ticari

<sup>3</sup> Peyami Çarıkçıoğlu, 1995. Türkiye'de Muhasebe Denetimin Gelişimi. 1. Muhasebe Denetimi Sempozyumu (6-8 Nisan 1995).

<sup>4</sup> Power, Michael. (1997). The Audit Society: Rituals of verification. New York: Oxford University Pres.

<sup>5</sup> Tiina Intal ve Linh Thuy Do, 2002. Financial Statement Fraud: Recognition of Revenue and the Auditor's Responsibility for Detecting Financial Statement Fraud. Unpublished Master's Thesis. Graduate Business School School of Economics and Commercial Law, Göteborg University, Sweden.

risklerden korunması, dolayısıyla istikrar sağlayacak koşulların oluşturulmasıdır. ABD Ticaret Odası tarafından denetim mesleğinin temel sorunlarının çözülebilmesi için önerilen inisiyatifler aşağıdadır<sup>6</sup>:

**a) Denetçinin hileyi ortaya çıkarma prosedürlerinin ve sorumluluklarının sınırlarının daha iyi tanımlanması:**

Denetçiler ne dedektif ne de yasa uygulayıcılardır. Ceza hukuku eğitimi almamışlardır ve yöneticilerin davranışlarını doğal olarak gözlemleyemezler. Bununla beraber, denetçiler hile riskini engelleyememelerine rağmen, böyle bir fiil ortaya çıktığı zaman suçlanmaktadırlar. Bu hiçbir yasa uygulayıcı kurumun ulaşmadığı bir standarttır. Denetçinin üstündeki, sahtekârlığı ortaya çıkarmadan kaynaklanan yüklerin gittikçe artması, müşteriler üzerindeki denetim maliyetlerinin de artmasına sebep olmaktadır. Denetçilerin ne bütün zekice tezgâhlanmış sahtekârlıkları ortaya çıkarması veya engellemesi beklenmeli ne de böyle hileler meydana geldiğinde sorumlu tutulmalıdırlar. Denetim mesleği hilenin ortaya çıkarılmasında bazı sorumluluklar almaktadır ve almaya devam etmelidir. Fakat bu sorumluluğun sınırları açıkça belirlenmelidir. Olumlu denetçi görüşü hiçbir hilenin olmadığına dair bir garanti değil, sadece hilenin ortaya çıkarılması için makul ve titiz çalışmalar yapıldığının ve gayret gösterildiğinin kanıtıdır. Bu anlamda sahtekârlıkların ortaya çıkarılması için bir denetçi firmanın uygulayacağı prosedürlerin doğasının ve sınırlarının tanımlanması gerekmektedir. Bu uygulama yatırımcıları denetçi görüşünün anlamı hakkında aydınlatırken aynı zamanda firmalara da sorumluluklarını ne zaman yerine getirdiklerine dair bir fikir verir. Böyle bir standart aynı zamanda denetim firmalarını yasal sorumluluktan koruyacaktır. Bu standardın yokluğunda denetim firmalarının suç araştırmacıları ve kurumsal yöneticilerin statülerinin garantileyicileri olmaları talep edilmektedir. Bu sadece haksızlık değil, aynı zamanda denetim firmalarının yeni ve kendini ispatlamamış yönetimlere sahip müşterileri kabul etmelerinde caydırıcı bir etken olmaktadır. Böyle müşterileri kabul etmedeki isteksizlik, iyi fakat tanınmamış yöneticilere sahip birçok yenilikçi küçük firmaya çok büyük yükler yüklemektedir.

**b) Denetimlerle ilgili uyuşmazlıklar için bir Alternatif Uyuşmazlık Yasa Tasarısı (veya çözümü) hazırlanması**

Denetim, çok yüksek profesyonel muhakeme gerektiren çok teknik bir meslektir. Jürilerin ve uzman olmayan yargıçların gizli muhasebe hükümlerini ve denetim yöntemlerini değerlendirebilmesini beklemek de uygun olmaz.

---

<sup>6</sup> U.S. Chamber of Commerce, January 2006. Auditing: A Profession at Risk.



### c) Alternatif Yasa Tasarısı ve davalar üzerindeki makul limitler üzerinde anlaşmaları için taraflara izin vermek

### d) Firmalara karşı suçlama tehditlerini düzenlemek

Bir denetim firması itibarı ile yaşar ve ölür ve bir ceza davası daha davanın sonucu belli olmadan anında firmanın itibarı yok edebilir. Andersen'in uygun olmayan bir şekilde dava edilmesi ABD'de 28,000 ve dünya genelinde ise daha onbinlerce insanın işinden olmasına veya iş değiştirmesine neden olmuştur. Eğer ortada bir suç varsa, bu suça karışan bireylere kanunlar uygulanmalıdır. Bunların içine suçtan haberi olan veya suçun işlendiği operasyonlardan sorumlu olan yöneticiler girmektedir. Denetim şirketleri suçlamaya gelemeler ve kendilerini savunmak için çok sınırlı araçları vardır.

Durum dünyada böyleyken Türkiye'de bunların yanında başka sorunlar da ortaya çıkmaktadır. Bugün varılan noktada denetim olgusunda Türkiye'de yaşanan güçlükler aşağıdaki başlıklar altında toplanabilir<sup>7</sup>:

**1. Beklenti uçurumu:** Denetimin ne olduğu kamuda pek bilinmemekte, denetçi bir şirketin tüm hususlarda doğru ve akıllı hareket edip etmediğini gözleyen bir kuvvet olarak görülmektedir. Bazıları da denetçinin şirketleri iyi/kötü olarak değerlendirdiğini sanmaktadır. Hâlbuki denetim sadece mali tabloların/bilgilerin kuruluşun durumunu olduğu gibi aksettirip aksettirmedini inceleyip bu incelemenin sonuçlarına göre rapor hazırlar. Mali tabloların sorumluluğu şirket yönetimindedir. Denetçinin sorumluluğu, genel kabul görmüş denetim standartlarını kullanarak, mali tablolar üzerinde bir görüş beyan etmektir.

**2. Denetçiler arasındaki bilgi/birikim eksikliği:** Bankalar ve SPK şirketlerinin denetimlerinin ve yakın zamanda da tasdiklerinin zorunlu hale getirilmesi, bugüne kadar denetçi olarak çalışmamış pek çok kimsenin bu alana yönelmesine neden olmuştur. Ancak bunlardan bazıları denetim yöntemleri konusunda kendilerini eğitmek ihtiyacı duymamışlardır. Muhasebe, mali mevzuat ve hukuk alanındaki bilgiler doğal olarak denetçiler için gereklidir. Ancak bu alanlarda çalışmış kimselerin, aynı zamanda denetimin nasıl yapılacağını bileceklerini varsaymak da doğru değildir.

**3. Mevcut mali raporlama ortamının yarattığı zorluklar:** Belge ve bilgi akışındaki eksiklikler, sık ve geçmişe dönük olarak değişen mevzuat, regülâtorlerin mali raporlama ve denetiminin esası hakkında tam bilgi sahibi olmadan öngördükleri talepler de Türkiye'de yaşanan problemlerden birkaçıdır.

**4. Ücret:** Türkiye'de gerek üniversitelerde yetişen gençlere denetim firmalarında staj yaptırmak ve muhafaza edebilmek için uygulanan ücretler gerekse de

<sup>7</sup> Nejat Yalım, Cansen Başaran, 1995, Türkiye'de Muhasebe Denetimin Bugünkü Durumu ve Karşılaşılan Güçlükler, 1. Muhasebe Denetimi Sempozyumu (6-8 Nisan 1995)

eğitim harcamaları önemli maliyetler oluşturmaktadır. Maalesef bugün denetim ücretlerinin genel düzeyi bu tür maliyetleri karşılayarak sıhhatli bir denetim yapmaya olanak tanımamaktadır. Bunun sorumlusu da bizzat denetçilerdir. Çeşitli beklentilerle denetim firması kuranlar, ciddi bir yatırım ve tecrübe birikimi olmadan önemli bir iş potansiyeline ulaşamayacaklarını gördüklerinde, kendilerini bir var olma kavgası içinde bulmakta ve hayatta kalabilmenin yolunun fiyat kırmaktan geçtiğine inanmaktadırlar. Bu da denetimin kalitesini düşürmenin yanı sıra, hem firmalar hem de denetçiler açısından haksız rekabete yol açmaktadır.

Türkiye'de denetimle ilgili sorunların çözümünde Thomas Marcellino aşağıdaki önerileri sunmuştur<sup>8</sup>:

1. Muhasebe ilke ve standartları ile denetim standartlarını yayımlayacak bağımsız bir enstitü (kurum ya da kuruluş) oluşturulmalı, yetkilendirilmeli ve bu enstitünün, tamamen dürüst bir meslek fonksiyonu ve dürüst bir görüş sunmaya dayanan temel muhasebe ilkeleriyle raporlama standartlarını belirleyerek yayımlanması sağlanmalıdır.
2. Temel denetim standartları yukarıda belirtilen enstitü tarafından yayınlanmalı ve meslek mensuplarının bu standartlara uyup uymadığı yine bu enstitü tarafından denetlenmelidir.
3. Gerekli görüldüğünde özel gereksinimler için özel gruplamalar yapılmalıdır.
4. Muhasebe ve denetim uygulamaları vergi mevzuatından tamamen ayrılmalı ve ertelenmiş vergi kavramı geliştirilmelidir.

Denetim mesleğinin günümüzde daha iyi yapılabilmesinin şartlarından biri şeffaflık kavramının anlaşılması ve uygulanmasıdır. Şeffaflık, ekonomi ve maliye politikalarında sürekli tartışılan konulardandır. Piyasa katılımcıları, ulusal otoriteler ve uluslararası finansal kuruluşlar şeffaflığın artırılmasının önemi üzerinde durmakta, ancak uluslararası genel kabul görmüş standartlarla uyumlu çok az izleme mekanizması bulunmaktadır. Bir başka deyişle şeffaflık konusu yeterince netlik kazanmış değildir.

Son dönemdeki finansal krizlere ilişkin literatür incelendiğinde, şeffaflığın yeterli düzeyde olmaması, söz konusu krizlere neden olan ya da ortaya çıkmasına katkıda bulunan faktörlerden birisi olarak gösterilmektedir. Yine literatürde şeffaflık kavramı ile, iyi yönetim ve ekonomik istikrar arasındaki muhtemel bağlantıların da altı çizilmiştir. Bu çerçevede, daha açık ve kapsamlı bilgi paylaşımının kamuoyunun politik kararlar hakkında bilgi sahibi olmasına imkan vereceği, hükümetlerin hesap verebilirliklerini artıracığı, rüşvet ve yozlaşmanın azaltılmasına yardım edeceği ileri sürülmektedir. Öncelikle demokratik toplum

<sup>8</sup> Thomas Marcellino, 1995. Diğer Ülkelerdeki Muhasebe ve Denetim Uygulamaları ve Türkiye' Deki Mevcut Durum. 1. Muhasebe Denetimi Sempozyumu (6-8 Nisan 1995)

larda sadece finansal piyasalarda değil aynı zamanda daha geniş anlamda yönetim alanında da şeffaflığın artırılmasına yönelik düzenlemeler benimsenmektedir. Çünkü kötü yönetimin yarattığı negatif etkiler ele alındığında, şeffaflığın artırılmasının hem piyasaların etkin olarak işlemesi hem de iyi yönetim anlayışının yerleştirilmesi yoluyla kamuoyunun yararına olacağı düşünülmektedir.

## DENETİM MESLEĞİNDE DİSİPLİN

Denetim mesleğini yürüten denetçi, işletmelerin ekonomik, finansal ve hukuki durumları ile vergiye ilişkin işlemlerini muhasebe kurallarının ve yasaların doğru uygulanıp uygulanmadığı açısından inceleyerek, gerektiğinde bu konulardaki tarafsız görüşünü ilgililerin yararına sunan uzman olarak tanımlanır<sup>9</sup>. Denetim ise, ekonomik faaliyetler ve olaylara ilişkin savlarla, kabul edilmiş ölçütler arasındaki uygunluğun derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgili kullanıcılara iletmek amacıyla nesnel biçimde kanıt toplayan ve değerleyen sistematik bir süreç olarak tanımlanmaktadır<sup>10</sup>. Denetim mesleğini yürüten denetçinin mesleki bilgi ve deneyiminin önemi yanında meslek ahlâkına ve disiplinine sahip olması da çok önemli bir unsurdur<sup>11</sup>. Denetçi faaliyetlerini yerine getirirken denetim standartlarına ve etik kurallarına uymanın yanında disiplin bilincinin de çok gelişmiş olması gerekmektedir. Denetçinin uyması gereken kurallar ve ilkelerden oluşan denetim standartları ve etik kuralları istenilen seviyede uygulama ancak evrensel bir disiplin anlayışıyla mümkün olacaktır.

Denetimde disiplinin sağlanmasının öneminin bir başka boyutu da sunulan hizmetin kalitesine olan güvenin artırılması, meslek mensuplarının mesleklerini yürütürken yüksek standartlara uygun davranmalarıdır. Yürütülen denetim çalışmasının tarafsız, güvenilir ve kaliteli bir çalışma olduğu kamuoyu tarafından kabul görmelidir. İlgili taraflar denetçinin verdiği görüşe güvenmek ve itibar etmek durumundadır. Denetim uygulamasında denetçiler ile müşterileri arasında diğer meslek dallarında olandan farklı bir ilişki söz konusudur. Diğer meslek dallarında mesleği yürütenler müşterilerinin çıkarlarını koruma yönünde davranırlar. Denetim mesleğinde ise finansal tabloları incelenen müşteri işletmenin çıkarları değil, toplumda bu raporları kullanacak olan ilgili tarafların çıkarları ön plandadır. Denetçi görüşünü alan ilgili taraflar güvenilir bir denetim hizmetinin sürdürülüp tamamlandığına inanmadıkları sürece, uygulamada denetim işlevinin değeri azalır ve buna bağlı olarak da denetime duyulan ihtiyaç ve talep de

<sup>9</sup> Hüseyin Perviz Pur, Muhasebe ve Denetim Mesleğinin Geleceği (Vizyonu) ve Sorumluluğu, <http://www.istanbulymmo.org.tr/iymmo/DOSYALAR/MaliPlatform/60.%20muhasebe%20ve%20denetim%20mesleginin%20gelecegi%20vizyonu%20ve%20sorumlulugu.pdf>.

<sup>10</sup> Amerikan Muhasebeciler Birliği Temel Denetim Kavramları Kurulu (American Accounting Association, Committee on Basic Auditing Concepts) tanımı.

<sup>11</sup> Erhan Kotar, Muhasebe Denetimi Mesleğinde “Ahlak”ın Yeri ve Önemi, <http://archive.ismimo.org.tr/docs/Sempozyum/03.SEMPOZYUM/1GUN2OTURUM/01-ERHANKOTAR.doc>.

düŒer. Bu açıdan denetim mesleği üyelerinin, alıŒmalarını ve davranıŒlarını mesleki açıdan yüksek düzeyde tutmaları kaçınılmazdır. Böyle bir düzeyin tutturulup korunması meslek üyelerinin meslek kuruluşları tarafından disiplin altında bulundurulmalarını zorunlu kılmaktadır. Bu nedenle meslek kuruluşlarının en önemli görevlerinden biri de, mesleğin özüne uygun düzenleyici davranıŒ kurallarını ve meslek ahlakı ile ilgili ilkeleri belirleyip yürürlüğe koymak, bunları sürekli olarak izlemek, kurmak ve disipline etmektir<sup>12</sup>.

Bu kısımda denetim mesleğinde disiplin kavramına çeŒitli yaklaŒımları maddeler halinde inceleyeceğiz.

1. Yapılan tanımlardan hareketle denetim mesleğini yürüten denetçinin önceden belirlenen kurallara uyma gerekliliği yanında disiplinli de olması gerekmektedir. Bu konuda meslek odalarına büyük iŒ düşmektedir. Zaten 3568 sayılı kanununun 14. maddesinde Œu ifade yer almaktadır: "*Serbest muhasebeci mal müşavirler ve yeminli mal müşavirlerin odaları ayrı ayrı kurulur. Serbest muhasebeci mal müşavirler ve yeminli mal müşavirler odaları, bu Kanunda yazılı esaslar uyarınca meslek mensuplarının ihtiyaçlarını karŒılamak, meslek faaliyetlerini kolaylaŒtırmak, bu mesleklerin genel menfaatlere uygun olarak gelişmesini sağlamak, meslek mensuplarının birbirleriyle ve iŒ sahipleri ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hâkim kılmak üzere meslek disiplini ve ahlakını korumak maksadıyla kurulan, tüzelkiŒiliđe sahip, kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşlarıdır.*" Böylece meslek disiplinini sağlama görevi kanunla meslek odalarına verilmiŒtir. Meslek odaları, seminer, konferans vb. toplantılar düzenleyerek meslek mensuplarının meslek disiplinine sahip olmalarını sağlamak durumundadırlar. Ayrıca bu yasa her unvanın nasıl alınacağını ve mesleğin nasıl icra edileceğini ön koŒullara bađlamıŒtır. Böylece meslek bir disiplin altına alınmıŒtır. Bu yasanın temel fonksiyonu mesleği disiplin altına almak olduğu kadar, Yeminli Mali MüŒavirleri mükellefler ile Vergi İdaresi arasında "Ehil" ve "Hakem" konumuna oturtarak, Maliye Bakanlığı'nın Vergi İdaresindeki yetersizlikleri ve kendi denetim elemanlarının sayısal yetersizliklerini gidermek olarak nitelenebilir<sup>13</sup>. Bu fonksiyonu yerine getiren denetçinin devlet adına hareket etmesi denetim iŒinin daha disiplinli olmasını gerekli hale getirmektedir.

2. Denetim faaliyetleriyle ilgili baŒka bir kuruluş ise Türkiye Denetim Standartları Kuruludur (TÜDESK). Türkiye Serbest Muhasebeci Mali MüŒavirler ve Yeminli Mali MüŒavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından kurulan TÜDESK'in amacı; 3568 sayılı kanun'a göre meslek mensuplarının denetim faaliyetleri ile baŒka kanunlarla verilen denetim iŒlerini disiplinli bir şekilde yürütebilmeleri için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamaktır. Kurulun

<sup>12</sup> Ersin Güredin, Denetçinin Meslek Ahlakı Standartlar ve Uygulamadan Örnekler, 3.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Alanya 1997.

<sup>13</sup> Hasan Kaval, muhasebe denetimi, gazi kitabevi, 2. baskı, Ankara, 2006, s. 47.

kuruluşu, faaliyet ve çalışmalarına ilişkin usul ve esaslar Türkiye Denetim Standartları Kurulu Yönergesi'nde ele alınmıştır. TÜDESK'in amacı içerisinde geçen "*denetim işlerini disiplinli bir şekilde yürütebilmeleri için*" ifadesi ile şunu anlamaktayız ki; denetim standartlarının tamamı denetçinin disiplinini sağlamak içindir. Tam olarak disiplinin sağlanmadığı bir ortamda denetim standartlarının ve denetim ilkelerinin uygulanması çok zordur.

3. Amerikan İç Denetim Enstitüsü'nün kabul ettiği tanıma göre denetim; bir kuruluşun faaliyetlerini geliştirmek ve bu faaliyetlere değer katmak için tasarlanmış, bağımsız ve nesnel bir danışmanlık faaliyetidir. Denetim, bir organizasyonun risk yönetimi, kontrol ve kurumsallıkla ilgili süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek için sistematik ve disipline edilmiş bir yaklaşım getirerek organizasyonun amaçlarına ulaşmasına yardım eder. Bu tanımda da denetim mesleği ile ilgili ne kadar düzenleme ya da kurallar olsa da bunların disipline edilerek uygulanabileceğini belirtilmektedir.

4. Uluslararası eğitim standardının dördüncüsü olan mesleki değerler, etik ve tutumlar standardının 20. maddesi şu şekildedir: "*Mesleki değerler, etik ve tutumların muhasebe öğrencilerine sunumu, katılımcı yaklaşımların kullanımını büyük ölçüde artırabilir. Bu yaklaşımlar aşağıdakileri içerebilir;*

- a. Çok boyutlu durum çalışmaları gibi öğretim materyallerinin kullanılması,
- b. Rol oynama,
- c. Seçilmiş okumalar ve videoların tartışılması,
- d. Etik ikilemler içeren gerçek iş olaylarının analizi,
- e. Disiplinsel bildirimler ve bulguların tartışılması,
- f. Şirket tecrübesi olan veya profesyonel karar alıcı olan konuşmacılarla seminerler." Burada da görüldüğü gibi eğitim standardında da disiplin ele alınmış ve incelenmiştir.

5. Uluslararası eğitim standardının yedincisi olan Sürekli Profesyonel Gelişim: Yaşam Boyu Öğrenme ve Profesyonel Yeterliliğin Sürekli Gelişimi Programında da disiplinden şu şekilde bahsedilmektedir: "*İzleme ve uygulama bölümü 53. Yaptırımları benimsetme hafife alınacak bir eylem değildir. Profesyonel bir muhasebeci profesyonel yeteneğini geliştirmek ve sürdürmekteki kasıtlı başarısızlığı, bununla beraber disiplin eylemini haklı kılan önemli bir profesyonel görevin ihlalidir.*" denmektedir. Burada da muhasebe denetim mesleğinde disiplinin ihmal edilemeyecek bir unsur olduğu vurgulanmaktadır.

6. Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) başkanı Dr. Masum Türker de denetimde disiplinin önemini şu şekilde açıklamaktadır<sup>14</sup>: "Türkiye'de geçti-

<sup>14</sup> Masum Türker, Denetim Mesleğine Doğru, 3568 sayılı Meslek Yasasının kabul edilmesinin 11 yılı nedeni ile 01 Haziran 2000 tarihinde TBMM' de yaptığı konuşma metni.

ğımız yıllar içerisinde, ekonominin bozuk olduğuna, maliyede disiplinin sağlanmadığına, zaman zaman gelen geçen Başbakanların, Maliye Bakanlarının konuşmalarında, tarihin sayfalarında rastlamak mümkündür. Ekonomide disiplin, maliyede disiplin, ticaret hayatımızda disiplin, muhasebe uygulamaları ve muhasebe denetiminin işlerliğiyle sağlanmıştır." Ülke ekonomisi çok iyi bilen birisi tarafından yapılan bu itiraf denetimin mesleğinde disiplinin ne kadar önemli olduğunu ortaya koymaktadır. Denetim ve muhasebe uygulamalarındaki disiplin tüm ülke ekonomisini etkilemekte hatta dünya ekonomisinde de istikrar, büyüme ve güvenin temelini oluşturmaktadır.

7. Sarbanes-Oxley kanunu da denetimde disiplinin gerekliliğinden bahsetmektedir. Kanunun "Muhasebe Denetim ve Gözetim Kurulu" başlıklı I. Bölümü; Kurulun kuruluşunu, teşkilatını, görev ve yetkilerini ve kaynaklarını düzenlemektedir. Muhasebe Denetim ve Gözetim Kurulu, halka açık şirketlerin denetim ve gözetiminden sorumlu bir üst öz düzenleyici meslek örgütüdür. Muhasebe Denetim ve Gözetim Kurulu'nun halka açık şirketlerin bağımsız dış denetimini gerçekleştiren yerli ve yabancı tüm bağımsız denetim firmaları üzerinde denetim ve gözetim yetkisi vardır. Kurul, kar amacı gütmeyen ve kamu kuruluşu niteliğini haiz olmayan bir kuruluştur. Dikkat çekici bir husus, Muhasebe Denetim ve Gözetim Kurulu üyelerinin hiç birisinin muhasebe mesleğinden olmamasıdır. SEC'nin Muhasebe Denetim ve Gözetim Kurulu üzerinde gözetim ve denetim yetkisi vardır. Kayıtlı muhasebe firmalarının Muhasebe Denetim ve Gözetim Kurulu'na kayıtlı olmaları zorunludur. Muhasebe Denetim ve Gözetim Kurulu'nun halka açık şirketlere ilişkin her türlü denetim, kontrol, etik değer, bağımsızlık ve benzeri standartlarına ilişkin kural koyma ve standart belirleme yetkisi vardır. Ayrıca, kayıtlı muhasebe firmalarının denetimlerine, disiplin işlemlerine ve bu prosedürlerin belirlenmesine ilişkin çeşitli görevleri bulunmaktadır<sup>15</sup>.

8. Denetim mesleğinde disiplinin olmasını gerekli kılan önemli bir etken de denetçinin kamuya karşı sorumlu olmasıdır. Müşteriler, satıcılar, kredi kuruluşları, devlet, işveren, çalışan, yatırımcı ve finans dünyası, kısaca ekonomik ve ticari düzenin sağlanmasında denetçinin objektif ve dürüst davrandıkları konusunda güvence oluşturulmuş olmalıdır. Bu güvence mesleğe kamu yararına olma sorumluluğu yükler. Kamu yararı, meslek mensubunun hizmet verdiği kişiler ve kurumların toplumsal refaha ulaşmasındaki katkısı olarak tanımlanır. Meslek mensubunun sorumluluğu sadece müşterisinin veya işverenin ihtiyaçlarını karşılamaktan ibaret değildir. Mesleki standartlar ağırlıklı olarak kamu yararı kriterleri göz önüne alınarak belirlenmiştir<sup>16</sup>.

<sup>15</sup> Cengiz Alp Eroğlu, Sarbanes-Oxley Kanunu: Kurumsal Yönetim ve Kamunun Aydınlatılmasına İlişkin Getirdikleri, Sermaye Piyasası Kurulu Meslek Personeli Derneği Dergisi, Mayıs-Haziran 2003, S. 7, s. 8-9.

<sup>16</sup> Aslan Coşkun, Denetim ve Denetime Talep Denetim Faaliyetleri Meslek Tekniği, [http://www.tmud.org.tr/denetim\\_denetime.doc](http://www.tmud.org.tr/denetim_denetime.doc).

## SONUÇ

Sonuç olarak baktığımızda denetim mesleğinde disiplinin oluşturulması birçok nedenden dolayı kaçınılmaz bir durumdur. Özellikle dünya sermaye piyasalarında yaşanan skandallar ve güvensiz ortamın borsalarda yaptığı dalgalanmaların önlenmesi ve ulusal ve uluslararası ekonomik istikrarın sağlanması muhasebe ve denetimde disiplinin sağlanmasıyla gerçekleştirilecektir. Ayrıca disipline olmuş bir denetim mesleği çeşitli çıkar çevrelerinin baskısı altında kalmayacak ve daha bağımsız hareket etme durumunda olacaktır. Çıkar çevrelerinin baskısı altında kalan bir denetim mesleği sermaye piyasalarının sonunu hazırlayacaktır.

Denetim mesleğinde disiplini öncelikle denetim sisteminde daha sonra denetçilerin kendilerinde yerleştirmek gerekmektedir. Çünkü sistemler kişileri yönlendirmektedir.

Ülkemizde denetim mesleği ile ilgili çalışmalar yapan kuruluşlar desteklenmeli muhasebe standartlarını belirleyen TMSK gibi yasal alt yapısı olan bir kurul oluşturulmalıdır. Bu kurul sayesinde denetimde disiplin daha sistemli bir şekilde sağlanmış olacaktır.

## KAYNAKÇA

1. Aslan Coşkun, Denetim ve Denetime Talep Denetim Faaliyetleri Meslek Tekniği, [http://www.tnud.org.tr/denetim\\_denetime.doc](http://www.tnud.org.tr/denetim_denetime.doc).
2. Cengiz Alp Eroğlu, Sarbanes-Oxley Kanunu: Kurumsal Yönetim ve Kamunun Aydınlatılmasına İlişkin Getirdikleri, Sermaye Piyasası Kurulu Meslek Personeli Derneği Dergisi, Mayıs-Haziran 2003, S. 7, s. 8-9.
3. Erhan Kotar, Muhasebe Denetimi Mesleğinde "Ahlak"ın Yeri ve Önemi, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/03.SEMPOZYUM/1GUN2OTURUM/01-ERHANKOTAR.doc>.
4. Ersin Güredin, Denetçinin Meslek Ahlakı Standartlar ve Uygulamadan Örnekler, 3.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Alanya 1997.
5. Hasan Kaval, muhasebe denetimi, gazi kitabevi, 2. baskı, Ankara, 2006, s. 47.
6. Hüseyin Perviz Pur, Muhasebe ve Denetim Mesleğinin Geleceği (Vizyonu) ve Sorumluluğu, <http://www.istanbulymmo.org.tr/iymmo/DOSYALAR/MaliPlatform/60.%20muhasebe%20ve%20denetim%20mesleginin%20gelecegi%20vizyonu%20ve%20sorumlulugu.pdf>.
7. Masum Türker, Denetim Mesleğine Doğru, 3568 sayılı Meslek Yasasının kabul edilmesinin 11 yılı nedeni ile 01 Haziran 2000 tarihinde TBMM' de yaptığı konuşma metni.
8. Nejat Yalın, Cansen Başaran, Türkiye'de Muhasebe Denetiminin Bugünkü Durumu ve Karşılaşılan Güçlükler, 1. Muhasebe Denetimi Sempozyumu (6-8 Nisan 1995)

9. Peyami Çarıkçioğlu, Türkiye'de Muhasebe Denetimin Gelişimi. 1. Muhasebe Denetimi Sempozyumu (6-8 Nisan 1995).
10. Power, Michael. (1997). The Audit Society: Rituals of verification. New York: Oxford University Pres.
11. Semra Öncü, Berna Taner, Fehmi Karasioğlu, Hakan Arıcı, Bağımsız Denetçilerin Yetki ve Sorumlulukları. 3. Muhasebe Denetimi Sempozyumu (30 Nisan - 4 Mayıs 1997).
12. Thomas Marcellino, 1995. Diğer Ülkelerdeki Muhasebe ve Denetim Uygulamaları ve Türkiye'deki Mevcut Durum. 1. Muhasebe Denetimi Sempozyumu (6-8 Nisan 1995)
13. Tiina Intal ve Linh Thuy Do, 2002. Financial Statement Fraud: Recognition of Revenue and the Auditor's Responsibility for Detecting Financial Statement Fraud. Unpublished Master's Thesis. Graduate Business School School of Economics and Commercial Law, Göteborg University, Sweden.
14. U.S. Chamber of Commerce, Auditing: A Profession at Risk, January 2006