

GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI

Serdar ÖZDEMİR*

1- GENEL AÇIKLAMALAR

Denetim standartları; denetçiye, mesleki sorumlulukların yerine getirilmesinde yardımcı olan, denetim faaliyetlerinde ona yol gösteren, denetimin başlangıcından bitimine kadar yön veren emredici kurallardır.(1)

Anlaşılabileceği üzere denetim standartları, denetimin mihenk taşıdır. Denetim standartları olmadan denetim yapılamaz ve tam bir karışıklık meydana gelir.

Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Birliği (AICPA) tarafından belirlenen denetim standartları üç bölümden oluşmaktadır.(2)

2- DENETÇİYE İLİŞKİN GENEL STANDARTLAR

2.1- Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı

Denetim, oldukça özen gerektiren ve riskli olan bir faaliyet olduğu için, denetçilerin çok iyi eğitim görmüş ve yeterli bir düzeye gelmiş olmaları gerekir. Ayrıca denetçilerin hizmet içi eğitim ve refakat çalışmalarına tabi tutulmaları ve sık sık sınav yapılarak, bilgi düzeylerinin test edilmeleri de gerekmektedir.

2.2- Bağımsız Davranma Standardı

Denetçiler, denetim çalışmaları esnasında dürüst ve tarafsız olmalı ve müşterileri ile özel iş ilişkisine girmemelidirler. Ancak bu şekilde, bağımsız davranmış sayılırlar.

2.3- Mesleki Özen ve Titizlik Standardı

Denetçi, denetim çalışmaları sırasında dikkatli ve ayrıntılı bir şekilde çalışmalı ve elinden gelen tüm gayreti sarfetmelidir. Bunun için de, denetim ilke ve kurallarına eksiksiz olarak uymalı ve denetimin planlanmasından, denetim raporunun hazırlanmasına kadarki süreç içerisinde son derece titiz davranarak, doğru bir yargıya ulaşmaya çalışmalıdır.

2.4- Reklam ve Ticaret Yasağı Standardı

Bağımsız denetim kuruluşları, iş elde etmek için, dolaylı ve dolaysız, reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunamazlar ve iş öneremezler.

(*) Vergi Denetmeni

Ayrıca bu kuruluşlar; ticaret şirketlerinin yönetim kurulu başkanlığı ve üyeliği, genel müdür, müdür ve yardımcılığı dahil, esas faaliyet konusu dışında hiç bir ticari işle uğraşamayacakları gibi, başka bir bağımsız denetim kuruluşunda (birleşme hariç olmak üzere) ortak olamazlar, yönetici ve denetçi olarak çalışamazlar.

Yine bu kuruluşlar, meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan faaliyet ve davranışlarda bulunamazlar.

2.5- Sır Saklama Yükümlülüğü

Bağımsız denetim kuruluşları ile, bütün çalışanları ve bu kuruluşlara dışarıdan hizmet verenler, işleri dolayısıyla öğrendikleri sırları açıklayamazlar, bu sırları kendilerinin veya 3 üncü kişilerin menfaatleri doğrultusunda kullanamazlar.

3- ÇALIŞMA ALANINA (DENETİM UYGULAMASINA) YÖNELİK STANDARTLAR

3.1- İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı

Bir denetçi için, incelenen firmanın iç kontrol sisteminin özellikleri çok önemlidir. Zira söz konusu firmanın iç kontrol sisteminin iyi veya kötü olması, denetçi firmanın maliyet ve zaman bakımından tasarruf sağlayıp sağlayamayacağı üzerinde etkili olmaktadır. Şöyle ki; iç kontrol sisteminin iyi olması demek, işletme içi yetkilerin hata, hile ve usulsüzlükleri

en alt düzeye indirecek bir şekilde dağıtılmış olması, hesap planı ve belge düzeninin açık, düzgün ve sağlıklı tutuluyor olması ve finansal bilgilerin güvenilir ve zamanında elde edilebiliyor olması anlamına gelmektedir. Bu halde denetçi açısından zaman ve maliyet tasarrufu çok kolay olacak ve denetim riski de azalacaktır. Fakat, iç kontrol sisteminin iyi organize edilememiş olması, denetim kapsamının artmasına ve dolaylı olarak da, zaman ve maliyet harcamalarının büyümesine neden olacaktır.

Bu yüzden bu standart, özellikle iç kontrol sisteminin denetçi tarafından iyi bir şekilde incelemesini şart koşturmaktadır.

3.2- Planlama ve Gözetim Standardı

Denetim çalışmalarının doğru bir biçimde yürütülmesi ile iş ve zaman tasarrufunun sağlanabilmesi için, etkin bir planlama gerekmektedir. Bunun için de; denetlenecek işletmenin iç ve dış özelliklerinin, muhasebe politikaları da dahil olmak üzere, ayrıntılı bir biçimde araştırılması, etkin bir iş bölümü ve koordinasyonun sağlanması ve bunların ayrıntılı olarak yazılması gerekmektedir. Ayrıca denetimin planlanması; denetim sırasında denetçilerin işletmeyle direkt ilgili olan değişikliklerden haberdar edilmesi, bu kişilerin görev ve sorumluluklarının açıkça belirlenmesi, ortaya çıkan problemlerin çö-

zümlemesi ve denetim faaliyetlerinin izlenebilmesi için gerekli düzenin sağlanması gibi çalışmalarını da içermelidir.

3.3- Yeterli Kanıt Toplama Standardı

Kanıt toplama, denetim sürecinin en önemli aşamalarından birisidir. Çünkü denetçi, bulduğu kanıtlara dayanarak suretiyle finansal tablolarının doğru olarak düzenlenip düzenlenmediğine kanaat getirecek ve işletme hakkında bir görüş oluşturacaktır.

Anlaşılabileceği üzere, kanıt toplama işlemi çok önemlidir. Bu yüzden de bu işlem, çeşitli teknikler kullanılarak yapılmalıdır.

4- RAPORLAMA STANDARTLARI

Denetim işleminin bu son aşamasında denetçi, gerek iç kontrol sisteminin incelenmesi ile gerekse de çeşitli teknikler kullanmak suretiyle elde edilen kanıtlar sayesinde, söz konusu firma tarafından hazırlanan finansal tabloların doğru olup olmadığı konusunda bir yargıya sahip olacaktır. İşte bu yargının, elde edilen kanıtlara dayanılarak bir rapor halinde sunulması gerekmektedir. Fakat bununla birlikte, raporun anlaşılır ve özet bir biçimde düzenlenmesi de önem arz etmektedir. Çünkü bu rapor, kendisinden yararlanacak olan ilgili kişi ve kurumları yönlendirme özelliğine sahip olmaktadır.

Bu yüzden de, bir denetim raporu, aşağıda belirtilen 4 standarda uygun bir şekilde düzenlenmelidir. (3)

4.1- Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uyum

Raporda, ilgili firmanın finansal tablolarının, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun olup olmadığına açıkça belirtilmesi gerekmektedir.

4.2- Süreklilik İlkesine Uyum

Söz konusu firmanın uyguladığı muhasebe ilkelerinin, cari dönemde de uygulanıp uygulanmadığının belirtilmesi gerekmektedir.

Bu, firmaya ait finansal tabloların, dönemler itibarıyla birbirleriyle karşılaştırılabilirliği açısından çok önemlidir. (4)

4.3- Tam Açıklama İlkelerine Uygunluk

Denetlenen firmanın finansal tablolarının, o işletmeyle ilgili olanlar açısından anlaşılır, ayrıntılı ve tam olup olmadığı konusunda bilgiler içermesi gerekmektedir.

4.4- Görüş Bildirme Standardı

Denetçi, yukarıda belirtilen evreleri geçtikten sonra söz konusu firma ile ilgili olarak nihai bir görüşe varmış olacaktır ve bu son safhada, bu görüşünü belirtmesi gerekecektir. Bu görüşler, aşağıda açıklandığı gibidir.

(i) Olumlu Görüş Bildirme: Müş-

teriyeye ait finansal tabloların, tamamen gerçeği yansıttığının bildirilmesidir.

(ii) Olumsuz Görüş Bildirme : Müşteriye ait finansal tabloların tamamen gerçeği yansıtmadığının ve/veya yeterli kanıt toplanmasının engellendiğinin bildirilmesidir.

(iii) Şartlı Görüş Bildirme : Denetçinin, denetim yaparken bazı aykırılıklara rastladığının ve bu durumun, işletme hakkında tam bir görüşe sahip olunması bakımından bir engel teşkil ettiğinin bildirilmesidir. Bu görüş biçimi de kendi içinde, şartlı olumlu görüş ve şartlı olumsuz görüş şeklinde ayrımlara tabi tutulabilmektedir. (5)

(iv) Görüş Bildirmekten Kaçınma: Denetçi, çeşitli nedenlerle; olumlu, olumsuz veya şartlı görüşlerden birisine ulaşamıyorsa görüş bildirmekten kaçınabilir. Söz konusu nedenler; belirsizlik durumlarının olması, finansal tabloların ileri bir tarihte önemli değişikliklere maruz kalabileceği öngörüsü, işletmenin sürekliliğini tehlikeye düşürecek belirtilerinin olması, kanıt toplama konusunda çeşitli kısıtlamaların olması ve denetçi ile incelenen firmanın benimsedikleri politikalar arasında görüş aykırılıklarının olması v.b. gibi, incelenen işletmenin iradesi dışında oluşan sorunları içermektedir. (6)

5- SONUÇ

Bağımsız dış denetim çok önemli bir olgudur ve insanların doğru ve

güvenilir bilgiye olan ihtiyaçlarından doğmuştur. Bu sebeple; özellikle bağımsız denetimi yapanların, genel olarak belirlenmiş olan bir takım ciddi kriterlere göre denetim yapmalarının sağlanması ve ortak bir hareket alanının yaratılması önemli olmaktadır.

İşte Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları, yukarıda belirtilen sebeplerle oluşturulmuş zaruri kriterler olup, bağımsız denetim şirketleri ve denetçilerin denetim esnasında bu kriterlere uymaları, denetim faaliyetinin verimliliği açısından önemlilik arz etmektedir. Aksi halde denetimden beklenen verimlilik, umulduğu ölçüde olmayacaktır.

Notlar

- 1) AKDOĞAN Nalan, Standart Ekonomi ve Teknik Dergisi, TSE. Yayınları, Özel Sayı, s. 71, 1989.
- 2) KOÇ Musa, "İşletmelerde Muhasebe Denetimi ve Bir Uygulamanın Değerlendirilmesi", Yayınlanmamış Master Tezi, ss. 47-85 Ankara, 1993.
- Sermaye Piyasası Kurulu'nun çıkardığı, "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında 04.03.1996 gün ve 22570 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Tebliğ"
- 3) KOÇ Musa, Adı Geçen Master Tezi, ss. 73-85.
- 4) GÜREDİN Ersin, "Denetim", Muhasebe Enstitüsü Yayınları, No: 62, 4. Baskı, s. 35.
- 5) KOÇ Musa, Adı Geçen Master Tezi, ss. 78-85.
- 6) KOÇ Musa, Adı Geçen Master Tezi, ss. 78-85.