



**Cevdet KIZIL<sup>1</sup>**

**Vedat AKMAN<sup>2</sup>**

**Hasan KORKMAZ<sup>3</sup>**

**MARMARA BÖLGESİNDE MUHASEBE-DENETİM MESLEĞİNİN  
ÖNEMİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

**Özet**

Denetimin tarihi aslen Dünya’da çok eski zamanlara dayanmakta olsa da, Türkiye’de modern anlamda denetim anlayışının geçmişı uzun değildir. Buna karşın, denetimin önemi hem Dünya’da hem de Türkiye’de son yıllarda giderek artmaktadır. Denetimin işletmelere, yatırımcılara, kamu kuruluşlarına ve diğere paydaşlara sayısız yararı bulunmaktadır. Firma mali tablolarının gerçeğı yansıtması, yatırımların doğru bir şekilde kanallize edilmesi, işletme paydaşlarının doğru bilgilerle donatılması, muhasebe hile ve usulsüzlüklerinin engellenmesi, verginin adaletli bir şekilde toplanması ve şeffaflığın temin edilmesi denetim ile mümkün olmaktadır. Denetimin vurgulanan öneminden hareketle, bu çalışmada özel sektör ve kamu sektörü denetim uygulamaları ile bakış açısı birlikte incelenmiştir. Araştırma, özel sektör kapsamında bağımsız denetçiler ve kamu sektörü kapsamında da vergi müfettişı yardımcıları üzerinde mülakat metodolojisini uygulamış, önemli bulgulara ulaşmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe, Denetim, Marmara Bölgesi, Bağımsız Denetçi, Vergi Müfettiş Yardımcısı

**A RESEARCH ON THE SIGNIFICANCE OF ACCOUNTING-AUDITING  
PROFESSION IN MARMARA REGION**

**Abstract**

Although the history of auditing in world dates back to very old times, the history of modern auditing concept in Turkey is considered new. Despite the mentioned situation, auditing is gaining more and more importance in the recent both in the

<sup>1</sup> Yrd.Doç.Dr., Yalova Üniversitesi, İİBF, İngilizce İşletme Bölümü, cevdetkizil@yahoo.com

<sup>2</sup> Yrd.Doç.Dr., Beykent Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, akmanvedat@yahoo.com

<sup>3</sup> Yüksek Lisans Öğrencisi, Marmara Üniversitesi, Muhasebe-Finansman Yüksek Lisans Programı

world and Turkey. Auditing provides numerous advantages to businesses, investors, state enterprises and other stakeholders. Also, having financial statements which reflect the actual situation of firm, canalizing investments logically, arming business stakeholders with correct information, eliminating accounting mistakes and fraud, owning a fair tax collection system and ensuring transparency are all possible with auditing operations. Thus, with reference to the significance of auditing, this study analyzes the private sector and state sector auditing practices as well as viewpoints simultaneously. The research reaches to eye-catching findings by implementing the interview methodology on independent (external) auditors in the context of private sector and assistant tax inspectors in the context of state sector.

**Keywords:** Accounting, Auditing, Marmara Region, External Auditor, Assistant Tax Inspector

### Giriş

Denetçi (Auditor) kelimesi ilk kez 1289 yılında dile getirilmiştir. Muhasebe denetçilerinin öncelikle örgütlenmiş olduğu yer ise 1581 yılında Venedik'tir. (Uzay,2008) Ancak Mezopotamya uygarlıklarının finansal faaliyetlerinin yanında bir de doğrulama sistemini kullandığına dair bazı belirtiler bulunmuştur. Buradan hareketle, denetimin temelini 5500 yıl öncesine kadar uzandığı anlaşılmaktadır. (Kiracı,2013) Ayrıca 1900 yılında İngiltere'de muhasebe denetçiliği önem kazanmaya başlamıştır. Yine bu yıllarda İngiltere'de şirketlerin denetimini düzenlemek ve sıklaştırmak amaçlı bir yasa çıkarılmış ve çıkarılan bu yasa ile mali tablolara güvenilirlik kazandırılması zorunlu hale getirilmiştir. Günümüzde de varlığını hala devam ettiren ve denetim faaliyetlerinde öncü bir konumda bulunan Deloitte firmasını William Deloitte, 1845 yılında Londra'da kurmuştur. Avrupa'dan 4 yıl öncesinde ise, yani 1896 yılında ABD'de ancak denetim yasaları zorunlu hale getirilmiştir. Bu yasal zorunluluk New York eyaletinden başlayarak bütün eyaletleri takip etmiştir. Denetimin kanunlaşmasının hemen akabinde beş yıl sonra ilk mali tablo kamu muhasebecileri tarafından 1901 yılında yayımlanmıştır. (Uzay,2008)

Fransa'da ise 1942 yılında "Uzman Muhasebeciler ve Yetkili Muhasebeciler Milli Birliği" kurularak denetim alanında önemli bir adım atılmıştır. (Çarıkçıoğlu,1995) Almanya'da 1896, Hindistan'da 1949 ve Yunanistan'da 1950 yıllarında muhasebe denetimi anlamında ilk adımlar atılmış, Türkiye'de ise ancak 20.yüzyılın başlarında modern anlamda denetim uygulanmaya başlamıştır. (Yılancı,2012)

Osmanlı devletinde muhasebe denetimi, mali işlemlerin düzenlenmesi için bir araç olarak kullanılmıştır. Mali işlemlerden kasıt ise devletin gelir ve giderlerinin izlenmesidir. Türkiye'de ise muhasebe denetiminin gelişim süreci 1926-1934 yılları arasında mahkemelerde bilirkişilik faaliyetleri ile başlamıştır. Bu kişilere daha çok vergi denetimi yapma yetkisi verilmiştir. 1929 yılındaki kriz Türkiye'yi de derinden sarsmıştır. Krizden sonra firmaların çoğunda muhasebe ve muhasebeciye ihtiyaç duyulmuştur. Ancak muhasebe denetim adına ciddi bir adım atılmamıştır. (Avder,2007)

Cumhuriyetin ilk yıllarında sermayenin yok denecek kadar az olması özel teşebbüsü engellemiştir. Bu yüzden ekonomi devlet eli ile yürütülmüştür. Muhasebe denetimi kapsamında ilk olarak devlet hesaplarını denetlemek üzere ise daha önce Osmanlı Dönemi'nde 1862 yılında

Divanı Muhasebat, devlet örgütünün denetlenmesi için ise 1879 yılında da Heyet-i Teftiş-i Maliye kurulmuştur. (Baklacioğlu,1992)

Türkiye’de ise denetim alanında ilk gelişmeler 1970 yıllarını bulmuştur. Bu gelişme firmaların dış kredi kaynaklarından yararlanmak istemesiyle olmuştur. Yurtdışı kredilerinden yararlanmak isteyen firmalardan uluslararası kurum ve kuruluşların mali denetim raporlarını istemesiyle Türk şirketleri muhasebe denetim ile ilk defa tanışmıştır. Daha sonraki yıllarda muhasebe denetimi, Türkiye’ye gelen yabancı sermaye akımının hızlanması ve yabancı sermayeli şirketlerin merkezleri için konsolidasyon, uluslararası finansman olanakları, vergi kanunları, Türk Ticaret Kanunu (TTK), Yabancı Sermaye Başkanlığı’na başvuru, yatırım teşvikleri, iş ortaklıkları gibi konularda danışmanlık yapmak gibi nedenlerle muhasebe denetimi talep etmeleri sonucunda daha da önem kazanarak gelişmiştir. (Avder,2007)

Görüldüğü gibi muhasebe denetimi veya bağımsız denetim Türkiye’de 20. yüzyılın ilk yarısında ortaya çıkmaya başlamıştır. Ancak modern anlamda muhasebe denetimi 90’lı yıllarda ortaya çıkmıştır. Günümüzde muhasebe denetimi beş farklı alanda gelişme göstermektedir. Bunlar 1989 yılından itibaren Maliye Bakanlığı’nca Yapılan Denetleme, 1987 yılında itibaren Sermaye Piyasası Kurulu ve Sermaye Piyasasına Dönük Denetleme, 1987, 1999 yılından itibaren Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu ve Bankaların, Finansman Şirketlerinin Bağımsız Muhasebe Denetimi, 1994 yılından itibaren Sigorta Denetleme Kurulu ve Sigorta Şirketlerinin Bağımsız Denetimi ve 2003 yılından itibaren Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu ile Enerji Piyasasına Dönük Bağımsız Denetim alanında gelişmeler olmuştur. (Güvemli,2011) 1950 yılında Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının Kabulü ile vergi denetimini sağlayacak uzman muhasebecilere ihtiyaç duyulmuştur. Maliye Bakanlığı tarafından kurulan teftiş kurulu ile de bu ihtiyaç 1980’lerin başına kadar giderilmiştir. (Avder,2007)

Muhasebe denetimi anlamak için önce muhasebenin, sonra da denetimin ne anlama geldiğini bilmek gerekir. Muhasebe iktisadi bir işletmenin mali durumunu, borçlarını, alacaklarını, mal varlığını, faaliyet sonuçlarını belgeleyip, sonrasında bunları mali tablo şeklinde kayıtlara alma işlemidir. Yani işletmelerin veya firmaların faaliyet alanlarında yapmış oldukları ticari olsun veya olmasın tüm işlemlerinin sistematik olarak kayda alınması işlemidir.(Baklacioğlu,1992)

Denetim ise kelime anlamıyla teftiş etme, doğruluğunu ve yanlışlığını kontrol etmektir. Muhasebe denetimi ise belirli bir dönemdeki tüm muhasebe bilgi ve belgelerinin belirli kriterlere bağlı olarak tarafsız ve objektif bir şekilde toplanması, ardından da elde edilen sonuçların denetimden geçirilip gerekli kişilere rapor edilmesiyle sonuçlanan bir süreçtir.(Kaval,2008)

Muhasebe denetimi karşılaştırma yoluyla işleyen bir süreçtir. Belirli kriterlere göre karşılaştırma yapılır. Bu kriterler ise Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkeleridir. (Gücenme,2004) Ayrıca muhasebe denetimi kurumların ve işletmelerin hukuk düzenine aykırılıkta bulunmamları ve devlete olan görev ve yükümlülüklerini yerine getirebilmeleri için gerekli bir faaliyettir. (Muhasebe Dersleri, 2014)

Denetimin yapılıp sonucunun devlete ya da çıkar ilişkisi içinde olduğu kişilere sunulması zorunludur. Bir şirketin pay sahiplerine ya da ortaklarına veya üçüncü kişilere firma hakkında bilgi ve belgeleri sunması zorunludur. Devleti ilgilendiren kısım katma değer vergisi veya

kurumlar vergisi olabileceği gibi, şahısları ilgilendiren ise kar ve temettü olabilir. Eğer yeni bir kişi firmanın hisse senedini almayı düşünüyorsa onun için de ilk etapta şirketin cirosu önemlidir. Bu bilgilerin ilgili kişilere belli periyotlarla sunulması gereklidir. (Bozkurt,2000)

Diğer taraftan denetimde önemli olan bu denetimi bağımsız ve tarafsız bir şekilde yapabilecek kişinin varlığıdır. Bir firmanın çalışanı ya da çıkar ilişkisinde olduğu kişilerin denetim yapması uygun olmaz. Ancak firma iç denetim yapmak istiyorsa, ilgili kişileri etik kurallara uyararak belirleyebilir. Aksi takdirde doğru bilgi elde edilmez. Çünkü denetimin taraflı, bağımlı ve çıkar ilişkisine sahip kişilerce yapılması, doğru bilginin ilgili kişilere yanıltıcı bir şekilde gitmesine yol açacaktır.(Bozkurt,2000)

Denetim türleri konularına ve denetçinin niteliğine göre iki grup şeklinde incelenir. Konusuna göre denetim çeşitleri Mali tabloların denetimi (Finansal Denetim), Uygunluk denetimi (Bıçimsel Denetim) ve Faaliyet denetimdir (Performans Denetimi). Denetçinin niteliğine göre denetim çeşitleri ise İç denetim (Internal Auditing), Kamu denetimi (Public Auditing) ve Bağımsız muhasebe denetimidir (External Auditing) (Güçenme,2004)

Konusuna göre denetim türlerinden mali tabloların denetimi, daha çok işletmelerin mali durumu ve faaliyet sonuçlarının Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine ve yasal düzenlemelere uygunluğunun tarafsız ve dürüst bir şekilde bağımsız denetçiler aracılığıyla kontrol edilmesidir. (Bozkurt,2000) Ayrıca Kamu denetçileri veya Bankalar Yeminli Murakıpları da mali tablo denetimi yapmaktadırlar. Bu denetçiler denetledikleri firmaların ya da Kamu İktisadi Teşebbüsleri'nin (KİT'lerin) mali durumlarını incelerler. (Güçenme,2004) Bu denetimin konusu ortaklara veya vergi dairelerine verilen mali tablolardır. (Muhasebe Dersleri,2014)) Dolayısıyla belirtilen denetimdeki amaç mali tablolardaki yanlış beyanların ortaya çıkarılmasıdır. Örneğin işletmenin ürünlerinin bilançoda yer alması muhasebe tekniği açısından istenen biçimdedir, ancak onun işletmenin deposunda var olmaması dürüstlüğü aykırıdır. Amaç bu tür yapılan yanlış beyanları düzenlemektir. (Bozkurt,2000)

Uygunluk denetimi, işletmenin üst yönetiminin koymuş olduğu işletme içi kurallara ya da devletin koyduğu yasalara, hukuk kurallarına, Vergi Usul Kanunu'na (VUK) uygunluk tespiti için yapılan çalışmadır. Bu denetimin ölçümünü genellikle iç denetçiler gerçekleştirirler. (Kaval,2008) Örneğin bir bankanın müşterisine gelirinden çok daha fazla tüketici kredisi kullandırması, bir bankanın kullandırabileceği kredi üst sınırını aşmış aşmadığının banka müfettişleri tarafından incelenmesi, vergi dairesi müdürünün vergi tahsilâtlarında sürelerle uyup uymadığının vergi inceleme elemanı tarafından incelenmesi bu tür denetim türünün kapsamına girmektedir. (Bozkurt,2000)

Faaliyet denetiminde, işletmeler belli dönemlerde kendi faaliyet alanlarında kaynaklarını verimli kullanıp kullanmadıklarını veya hedeflerine ulaşmış ulaşmadıklarını geçmiş hedeflerle karşılaştırmaktadır. [24] Faaliyet denetimi iç denetçiler tarafından yapılır. Burada firmaların amacı kaynakların etkin bir şekilde kullanılıp kullanılmadıklarını ölçmek ve test etmektir. Genellikle firmaların içinde bulunan bir denetim komisyonu veya denetim ekibi bu işlerle ilgilenir. Veriler raporlanarak üst yönetime bildirir. Üst yönetim de bu konu hakkında gerekli önlemleri alır. (Kaval,2008)

Ayrıca SPK mevzuatına göre muhasebe denetiminin türleri olarak sürekli denetim, sınırlı denetim ve özel denetim ayrımı yapmak mümkündür. Sürekli denetim, halka açık şirketlerin, SPK denetimine tabi diğer firmaların, bankaların, sigorta şirketlerinin yılsonu finansal

tablolarının Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına uygun bir şekilde denetlenmesidir. Sınırlı denetim, menkul kıymetler borsasında işlem gören şirketlerin, Aracı kurumların, Menkul ve Gayrimenkul yatırım Ortakları ve Fonları ile Emeklilik Yatırım Fonları Şirketlerinin ara finansal tablolarının Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına uygun bir şekilde denetlenmesidir. Özel denetim ise işletmelerin tasfiye, birleşme, satın alma, devir ve bölünme gibi durumlarda yapılan denetimdir veya halka ilk defa açılacak şirketler için yapılan denetim türüdür. (Kiracı,2013)

Genel kabul görmüş denetim standartları ise bu meslekte yer edinmiş örgütlerin kabul etmiş oldukları ve her denetçinin yapılan tüm denetimlerde uygulamasının zorunlu olduğu kurallar bütünüdür. Bu ilkeler denetçi için bir el kılavuzudur. Bu standartlara göre değerlendirilen faaliyet raporlarının karşılaştırıp uygunluk derecesinin ölçülmesi amaçlanmaktadır. Bu standartlar 1947 yılında Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü tarafından geliştirilmiştir. Ardından da başta Avrupa kıtasında olan ülkeler olmak üzere diğer ülkelere de yayılmıştır. İlk başta yazıldığı ve hazırlandığı gibi orijinalliğini korumaktadır. Genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartları olmak üzere üç grupta on standart şeklinde oluşturulmuştur. Genel standart başlığı altında eğitim ve yeterlilik standardı, bağımsızlık standardı ile mesleki dikkat ve özen standardı yer almaktadır. Çalışma alanı standartları başlığı altında planlama ve gözetim standardı, iç kontrolün incelenmesi standardı ve kanıt toplama standartları vardır. Raporlama Standartları başlığı altında ise uygunluk standardı, tutarlılık standardı, yeterli açıklama standardı ve görüş bildirme standardı vardır. (Kaya,2004)

Eğitim ve yeterlilik standardı, denetimin işinin ehli, teknik bilgiye sahip ve uzman kişiler tarafından gerçekleştirilmesidir. Özellikle denetçi olabilmenin veya teknik bilgiye sahip olabilmenin birçok şartı var. İlk olarak denetçi olabilmek için serbest muhasebeci mali müşavirlik şartı bulunmaktadır. Bunun için de yasada belirtilen lisans derecesine sahip olmak, iki yıl staj yapmış olmak, yapılan staja başlatma ve serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavlarında başarılı olma şartları aranmaktadır. Bu şartları sağlayan kişiler denetçi olabilmektedir. Yeminli mali müşavir olabilmek için de en az meslekte on yıl çalışmış olma şartı vardır. En az on yıl süreyle serbest muhasebeci mali müşavir olarak çalışanlar, yeminli mali müşavir sınavlarına girebilirler. Bunların yanında iyi bir iletişim kabiliyetine sahip olmak ve yasalara uygun hareket etmek zorunludur. Bağımsızlık standardına göre ise denetçi objektif olmalıdır. Tüm belgeleri tarafsız bir şekilde inceleyip hiç kimseye ayrıcalık tanımadan hareket etmelidir. Denetçi doğru bilgiyi veren kişidir. Doğru bilgi “yemin” edilerek ölçülür. Bundan başka da ölçüm söz konusu değildir. Buradaki ana unsur ise vicdandır. Mesleki dikkat ve özen standardında ise anlatılmak istenen denetim boyunca evrak takibatında titiz davranıp dikkatli özenin gösterilmesidir. Borcu olmayan mükellefe borcunun olduğu bildirimini, borcu olan bir mükellefe ise borcunun olmadığı bildirimini gibi hatalar yapmaktan kaçınılmalıdır. Planlama ve gözetim standardı çerçevesinde yürütülen faaliyet ise planlı bir şekilde yürütülmelidir. Denetçinin ya da müfettişin yanında bulunan yardımcıları ise faaliyet sürecini iyi bir şekilde takip edip gözetlemelidirler. İç kontrolün incelenmesi standardı, işletmelerin kendilerini bağımsız denetçilere yasalara uygunluk, mali tablolara güvenilirlik ve varlıkların korunması hususlarında kontrol ettirdiği bir süreç standardıdır. Kanıt toplama standardı bir görüşe ulaşabilmek için işletme çalışanlarında denetim sürecine yardımcı olması amacıyla gözlem, soruşturma, doğrulama gibi teknikleri kullanarak bir kanıya varma standardıdır. Kanıt toplama standardı bağımsızlık standardıyla çelişmemelidir. Kullanılan kanıtlar kesinlikle objektif, nesnel

ve sürekli olmalıdır. Raporlama standartları arasından uygunluk standardı, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun hazırlanıp hazırlanmadığını belirleyen bir standarttır. Tutarlılık standardında ise, uygulanan denetim yöntemleri ve muhasebe politikalarının önceki dönemlerde uygulanıp uygulanmadığı araştırılır. Eğer her yıl aynı politikalar uygulanıyorsa firma tutarlıdır. Tutarlılık standardı ihlal edilmemiştir. Tutarlılığın ihlal edildiği durumlarda ise mali tabloların mukayese edilebilme özelliği ortadan kalkmaktadır. Yeterlilik standardı kapsamında, denetçinin hazırladığı raporların herkes tarafından okunabilmesi ve anlaşılabilmesi gerekir. Raporlar bu şekilde hazırlanmalı ve gerekirse dipnot şeklinde açıklamalara yer verilmelidir. Son olarak görüş bildirme standardında ise, denetçinin görüşlerini olumlu, şartlı veya olumsuz bir şekilde işletmenin çıkar sahiplerine bildirmesi gerekmektedir. (Kaya,2004)

Denetçinin Niteliğine Göre Denetim çeşidi olan iç denetim, işletmelerin kendi içlerinde kurdukları birimler tarafından belli dönemlerde yapılan bir denetim türüdür. Çalışanlar tarafından yapılabilecek hataları önlemek için yapılır. Faaliyet sonuçları üst yönetime raporlanır. (Gücenme,2004)

Kamu denetimi, özel sektör ve kamu sektörüne yönelik olmak üzere iki tip denetim türü olarak ele alınmalıdır. Kamu kurumları tarafından özel sektöre daha çok vergi denetimi yapılır. Vergi denetimi mali tablo üzerinden yapılmaktadır. Türkiye’de bu denetimi yapmaya yetkili birimler maliye müfettişleri, hesap uzmanları, gelir kontrolörleri, vergi denetmenleri ve bazı gelir idaresi müdürleri olarak bilinir. Banka Kanunu’na tabi bankaların Bankalar Yeminli Murakıpları denetimi, Sosyal Sigortalar Kanunu’na tabi Sosyal Sigortalar Kurumuna bağlı müfettişler tarafından yapılan denetimler, Çevre Bakanlığı, Sigorta Murakabe Kurulu ve belediyeler tarafından ilgili mevzuata göre yapılan denetimler ayrıca örnek olarak gösterilebilir. (Bozkurt,2000)

Kamu kurumlarının denetlenmesi için de devlet eliyle kurulmuş denetleyici ve düzenleyici kurumlar vardır. Örnek olarak; Devlet Denetleme Kurulu, Sayıştay, Maliye Bakanlığı, halka açık kamu şirketleri için Sermaye Piyasası kurulu örnek olarak gösterilebilir. (Gücenme,2004) Devlet denetleme kurulu Cumhurbaşkanlığı’na bağlı yönetim işlerinin hukuka uygunluğunu denetleyen denetleme kuruludur. Türk Silahlı Kuvvetleri ve yargı hariç tüm kurum, kuruluş ve kamu niteliğinde olan meslek kuruluşlarına her türlü inceleme ve araştırma yapma yetkisi bulunmaktadır. Denetim sonucunda raporlar bizzat Cumhurbaşkanlığı’na sunulur. (Devlet Denetleme Kurulu,2014)

Sayıştay, merkezi yönetim birimleri dâhilinde bulunan tüm kurum ve kuruluşların mali denetimini yapan kurumdur. Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) adına denetim yapmaktadır. TBMM’ye karşı sorumludur. Buradan hareketle, denetim sonucundaki bilgi ve belgeler TBMM’ye sunulur. (Sayıştay,2014)

Denetim süreci sistematik bir süreçtir. İşletmenin finansal tabloları, Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkelerine uyarak denetlenir. Buradaki amaç, işletmenin finansal tablolarının Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkelerine paralel olup olmadığını incelemektir. Bir başka ifadeyle, finansal tablolar ile muhasebe ilkelerinin uygunluk derecesi belirlenir. Bu süreçte kanıt toplama yoluna başvurulur. İşletmenin defterleri, evrakları incelenir ve değerlendirmelerde bulunulur. Sonucunda olumlu, şartlı veya olumsuz değerlendirmeler işletmenin ilgililerine iletilir. (Kiracı,Yıllancı,Yıldız,2013)

Denetimin yapılması için gerekli bilgilerin beyan edilmiş olması gerekmektedir. Bu bilgileri karşılaştırabilecek önceden belirlenmiş belli başlı ölçütlerin olması gerekmektedir. Bu ölçütler, denetlenmek istenen bilgilerin türlerine göre değişebilmektedir. Eğer bu denetim özel denetim firmaları tarafından yapılıyorsa işletmenin finansal tablolarındaki ölçüt Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkeleridir. Eğer denetim Maliye bakanlığına bağlı Vergi Müfettişleri veya Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından yapılıyorsa vergi denetimi yapılmaktadır ve ölçüt ise vergi yasaları ve vergi düzenlemeleridir. (Erdoğan,2004)

Buradan hareketle denetim kavramının özelliklerine bakacak olursak denetim, belli bir ekonomik faaliyete ve belli bir döneme ait bilgileri içerir. Bir başka ifadeyle alanı sınırlıdır. Önceden hangi konu hakkında hangi zaman diliminde denetim yapılacağı belirlenir. Yukarıda da belirtildiği gibi bir süreçtir, anlık bir faaliyet değildir. Zamana yayılır. Denetim, bilgilerin doğruluğu veya güvenilirliği ile ilgilenir. Evraklarla yapılan işler karşılaştırılır. Uyuşmazlığın olup olmadığına bakılır. İçeriği itibari ile bir karşılaştırma söz konusudur. Asıl amaçlarından biri de kanıt toplamak ve toplanan kanıtların değerlendirmesidir. (Kiracı,Yılcı,Yıldız,2013) Buradaki kanıttan kasıt ise ekonomik ilişkide bulunanların sözleri, üçüncü kişilerle yapılan yazışmalar, denetimi yapan kişinin gözlem ve soruşturmaları olabilir. Muhasebe denetimi konusunda uzman ve objektif karar verebilecek kişi veya kişiler tarafından yapılır. Çalışmaların sonucunda rapor düzenlenerek ilgili kişilere iletilir. Denetim raporu, yapılan denetimin türüne ve amacına, raporla ilgisi olanın gereksinimlerine göre değişebilmektedir. Genellikle denetlenen bilgilerin ve evrakların doğruluk ve güvenilirliklerinin onayını veya reddini belirten görüş ile açıklamaları içermektedir. (Erdoğan,2004)

Denetime gerek duyulmasının sebebini kabaca iki başlık halinde inceleyecek olursak, bunları işletme yönetimi açısından ve makro ekonomi ile kamu düzeni açısından ele alınmaktadır. İşletme açısından ele alındığında, iç kontrol sisteminin, muhasebe sisteminin aksayan yönlerinin düzeltilmesine, personelin yolsuzluk yapmasını önlemeye veya caydırmaya yönelik olduğu belirtilmektedir. Bir de yönetim kuruluna hesap verebilmeyi kolaylaştırmak açısından imkân sağlar. Makro ekonomi ve kamu düzeni açısından, işletmelerin finansal tablolarına güvenip karar alan kişi veya kişilerin zarara uğramamaları için denetime ihtiyaç vardır. Kamuoyunun işletmelerin finansal tablolara güven duymaları için yardımcı olmaktadır. Örneğin bankaların hatalı kredi vermesi sonucu oluşan zarar hem bankanın zararıdır, hem de bu parayı daha iyi yerlerde kullanma fırsatı varken kullanamayan kamunun genel zararı söz konusudur. (Kiracı,Yılcı,Yıldız,2013)

Bir diğer gerek duyulan sebep ise kamu düzenini korumaktır. Bu düzenlemeyi genelde devlet, vergi müfettişleri aracılığıyla vergi denetimi şeklinde yapmaktadır. Verginin düzenli olarak alınmasını sağlamak ve kamu düzeninde eşitlik ilkesine aykırı hareket etmemek amacıyla denetimler yapılmaktadır. Geçmiş yıllarda da ortaya çıkan ve gözlemlenen kayıt dışı ekonomi, belirtilen sebepten dolayı her geçen gün artmaktaydı. Günümüzde ise kayıt dışı ekonominin oranı giderek düşmektedir. Son on yılda %5'lik bir azalma ile Şubat 2013'te %38'lere kadar düşmüştür. (CNNTURK,2014) 2014 yılı itibari ile bu oran %26,5'e kadar gerilemiştir. Bunun sebebi ise denetimlerin sıklaşması ve yeni uygulamaların yürürlüğü geçirilmesidir. (Gelir İdaresi Başkanlığı,2014)

Kayıt dışı ekonomiyi kısa bir şekilde açıklayacak olursak, devletten kaçırılan veya gizlenen, bunun sonucunda da denetime dâhil edilmeyen faaliyetlerdir. Çok ciddi manada devletin bütçesine zararı vardır. Çünkü devletin en büyük gelir kaynağı olan verginin devlete

akışının sağlanmamasına yol açmaktadır. Bu sebepten ötürü verginin eşitliği ilkesi tam olarak ülkemizde uygulanmamaktadır. Bazı mükellefler vergi beyannamelerini tam ve eksiksiz bir şekilde beyan ederken bazıları ise vergilerden kaçınmakta veya kaçmaktadır, eksik beyan da söz konusu olmaktadır. Son zamanlarda denetimin sıklaşması sonucu kayıt dışı ekonomi Maliye Bakanlığı tarafından olabildiğince minimize edilmeye çalışılmaktadır. Bakanlık her yıl alınan Gelir Uzman Yardımcılığı ve Vergi Müfettişi Yardımcılığı kadrolarıyla denetimleri arttırıp bu oranı daha da aşağı çekmeyi amaçlamaktadır. Maliye Bakanlığı'nın 2013 verileriyle alakalı açıklamasına göre son yıl yapılan denetime tabi olan mükellef sayısı 70.000 civarındadır. Bu rakam ise Cumhuriyet tarihi boyunca rekor düzeyde denetime tabi olan mükellef sayısı anlamına gelmektedir. (Gelir İdaresi Başkanlığı,2014)

Bağımsız muhasebe denetimi, işletme dışındaki kişiler tarafından gerçekleştirilir. Şirket veya bireysel olarak hizmet verilmektedir. Bağımsız denetimin amacı şirketlerin mali tablolarının uluslararası muhasebe standartlarına uygunluğunun denetimidir. Böylece şirketlerin mali tablolarının anlaşılabilirliği artar ve bir standart sağlanmış olur. Bağımsız denetim kavramı ticaret hukukumuzda ilk defa 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı Kanun vasıtasıyla yer almıştır. (Muhasebetr,2014)

Muhasebe denetimin önemini vurgularsak, muhasebe varsa kesinlikle denetim de vardır. Çünkü denetimsiz muhasebe hiçbir şey ifade etmez. Bir diğer taraftan muhasebe olmadan da denetimden söz edilemez. Muhasebe sadece bilgileri defterlere girer veya muhasebe programlarına bilgileri işler. Denetim ise bu bilgileri kontrol eder. Gerçekten tarafsız, doğru, muhasebe ilkelerine uyulup uyulmadığının kontrolü gereklidir. Kontrol edilmeli ya da kontrol altında tutulmalıdır. Kontrol edilmesinin sebebi ise işletme sahipleri ve yöneticileri arasında çıkar çatışması olabilme ihtimalidir. Yöneticiler konuları gereği işletmenin sahiplerinden işletmenin gerçek finansal durumu hakkında daha fazla bilgiye sahiptirler. Bu yüzden her iki taraf da kendi çıkarlarını maksimize etmeye çalışır. Bunun sonucunda da işletme yöneticileri işletmenin kaynaklarını kendi çıkarları için kullanabilir veya daha yüksek zam alabilmek için işletmenin yapmış olduğu ekonomik faaliyetleri veya mal varlıklarını yüksek gösterebilir. Bu yüzden de kendi içlerinden denetim kurulu çıkarmaları muhasebenin tarafsızlık ilkesi gereği uygun olmaz. Bağımsız denetimciler aracılığıyla denetim gerçekleştirilir. (Erdoğan,2004)

Bağımsız denetçilerin kim olacağını 3568 sayılı kanun belirlemektedir. Kanun şöyle der: İşletmelerde faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin yararına tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere "Serbest Muhasebecilik", "Serbest Muhasebeci Mali Müşavir", ve "Yeminli Mali Müşavir" meslekleri ve hizmetleri ile mesleki örgütlenmesine ilişkin esasları oluşturmaktır. Bu kanun muhasebe denetimi yetkisini sadece serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlere vermektedir. (3568 Sayılı Kanun,1989)

Son olarak denetim riskinin de ele alınması gereklidir. Denetim riski, bilgi riski ve denetçinin iş riski olmak üzere iki riskin toplamından oluşmaktadır. Bilgi riski şirketten kaynaklanan risktir. Yanlış ve yanıltıcı olabilmektedir. Denetçi kanıt toplama standardı gereği kanıt toplayıp raporlar hazırlayarak bu riski minimum seviyeye kadar indirebilmektedir. Asıl mesele ise denetçinin iş riskidir. Denetçi, denetim süreci boyunca finansal tablolar hakkında yanlış görüş verme riski ile karşı karşıyadır. Ayrıca denetim riskinin asıl risk, kontrol riski ve bulgu riski olmak üzere üç bileşeni vardır. Denetçi, risk oranını belirlerken denetim sürecine



başlamadan önce firmanın politikalarını ve kişisel yapılarını göz önünde tutar. Ancak bu oran ne çok düşük ne de çok yüksek olamaz. Yukarıda üçe ayırdığımız denetim bileşenlerinden asıl risk, iç kontrol denetiminin olmadığı işletmede mali tablolarındaki yanlışlığı gösterir. Kontrol riski, yanlışlıkların müşterinin iç kontrol sistemi tarafından zamanında engellenememesi riskidir. Bu riski denetçi yaratamaz. Denetçiler sadece müşteri kontrol sistemini değerlendirebilir. Bulgu riski ise yapılan doğrulama yöntemlerinin hesap kalanları veya işlem sınıflarındaki bir yanlışlıklar beyanı ortaya çıkarmama riskidir. Denetçi diğer risklerin aksine bulgu riskinin sorumlusudur. (Erdoğan,2004)

### **1. Literatür Taraması**

Dai (2014), medya işletmeleri üzerinde yapmış olduğu çalışmada bağımsız (dış) denetimin önemine değinmiştir. Yazar, medya şirketlerinin geniş bir yelpazeye yayılan işletme paydaşlarına karşı birçok role sahip olduğunu belirtmiştir. Medya şirketleri sosyal sorumluluk bilinciyle davranmalı, ekonomik, politik ve sosyal birçok etkide bulduklarını unutmamalıdır. Denetim faaliyetleri finansal bilgi kullanıcıları, ulusal ve uluslararası yatırımcılar, kredi verenler, ortak, müşteriler ve devlet için kritik bilgiler sunmaktadır. Dai (2014) aynı zamanda medya şirketlerinin etkin iç kontrol sistemleri ve iç kontrol mekanizmaları kurmalarının hata ve yanlışlıkları önleme ile doğru finansal yönetimin gerçekleştirilmesi açısından gerekli olduğunu altını çizmiştir. Etkin iç denetim, bağımsız denetim faaliyetlerinin de detayını belirlemektedir. Dolayısıyla, yazara göre iç denetim ve dış denetim işletme üst yönetimine yüksek bir finansal yönetim performansı için kılavuzluk eder.

Özçelik, Şenol ve Aktürk (2014) tarafından gerçekleştirilen bir araştırmada Antalya, Burdur ve Isparta illerinde çalışan serbest muhasebeciler, serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler üzerinde anket çalışması yapılmıştır. Toplamda 3727 çalışandan 393 kişi anketi cevaplamıştır. Anket çalışmasının demografik bilgileri cinsiyet, eğitim durumu, yaş, mezun olunan bölüm ve kıdemi kapsamaktadır. Ankete katılanların hangi alanlara daha ilgili olduklarına dair sorular yönlendirilmiştir. Muhasebe denetiminin gelişim süreci ile ilgili katılımcılara bir takım cümleler iletilmiş ve katılımcıların kendilerine yöneltilen bu cümlelere katılıp katılmadıklarını ve ne derece katıldıkları ölçülmüştür. Katılımcılara bağımsız denetim alanında eğitimin hangi otorite tarafından verilmesi gerektiği sorulmuştur. Belirtilen soruya daha çok TURMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği) cevabı verilmiştir. Sermaye şirketlerinin bağımsız denetime adapte olabilmeleri için ne kadar süre geçmesi gerektiği hakkındaki soruya ise katılımcıların yarısı beş yıl ve üzeri şeklinde cevap vermiştir. Bağımsız denetimde süreç içinde veya denetim süreci dışında hangi sorunlarla karşılaşılacağı sorusuna da katılımcıların yarısından fazlası firma sahiplerinin denetime olan direnci cevabını vermiştir. Bağımsız denetimin firmalara neler kattığı ve faydalarının neler olduğu sorusuna ise katılımcıların çoğunluğu denetim sonrasında firmaların finansal tablolarının güvenilirliğinin artacağı, sürecin sonunda ise firmalar tarafından alınan kararların kalitesinin artacağı cevabını vermişlerdir. Bağımsız denetimin başarıya ulaşmasını sağlayacak faktörlerin neler olduğuna dair soruya ise Kamu Gözetimi Kurumu ile TURMOB'un uyum içinde çalışması gerektiği ve denetçilerin mali müşavir olma zorunluluğunun getirilmesi gerektiği şeklinde bir cevap verilmiştir. Yazarlar son olarak tüm verileri genel olarak değerlendirerek çıkarımlarda bulunmuşlardır. Buradan hareketle denetçilerin mali müşavir olması durumunda denetleme işleminin güvenilirliğinin artacağı ve daha doğru bilgiler edinileceği sonucuna varılmıştır. Ayrıca, firma sahiplerinin ve yöneticilerinin bağımsız

denetime olan ön yargılarının yıkılması gerektiğinin ve direnç göstermemeleri için eğitim almaları gerektiği sonucuna da varılmıştır.

Yıldırım ve İnel (2012) ise bir makalede muhasebe denetim türlerine ve denetimin aşamalarına değinmiştir. Denetimin denetçiler tarafından neye göre ve nasıl değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Ek bilgi olarak denetçilerin çok sayıda firma denetiminde hızlı ve daha az maliyetli denetim yapabilmek için örnekleme yöntemini kullandığı açıklanmıştır. Ana kütlenin (evren) içinden seçilen örneklemin yorumlanması sonucu bir takım sonuçların ortaya çıktığı söylenmiştir. Yazarlar bu çalışmada muhasebe denetimde örneklemeden ve yapılan örnekleme sonucunda çıkan sonuçların doğru yorumlanmasının öneminden bahsetmiştir. Ayrıca, yazarlar çeşitli örnekleme yöntemlerinin karşılaştırmasına yer vererek analizler yapmıştır.

Senal (2011) tarafından yapılan araştırmada, bağımsız denetimin kalitesinin artırılmasında Kamu Gözetimi Kurumu'nun rolü üzerinde durulmuştur. Bununla birlikte, Sermaya Piyasası Kurulu'na ((SPK) bağlı bağımsız denetim firmalarının arasında yaşanan ücret rekabetinin nasıl giderilebileceğine dair öneriler getirilmiştir. Genel olarak belirtilen araştırma üç kısımdan oluşmaktadır. İlk olarak konuya giriş niteliğinde daha çok denetim ve denetçi çeşitlerinin üzerinde durulmuştur. Ayrıca, çalışmada denetimin sürecinin süresi ve denetimin nasıl ve neye göre yapılması gerektiği anlatılmaktadır. İkinci bölümde bağımsız denetimde dış gözlemin öneminden bahsedilmektedir. Bununla ilgili yurtdışında yaşanmış örneklerden alıntı yapılmıştır. Son bölümde ise bağımsız denetim firmaları üzerine uygulamaya yönelik bir araştırma yapılmıştır. Araştırmanın bulgularına göre denetim kalitesinin artırılması için ise, kamu gözetimi kurumunun gerekliliğinden bahsedilmektedir. Buradan hareketle bu kurumun kendisinin ve çalışanlarının nasıl bir yapıya sahip olması konusunda bir kanıya varılmıştır. Denetim firmalarının gözetimi, denetlenmesi ve denetim firmalarıyla ilgili gerekli düzenlemelerin yapılması hususunda Kamu Gözetimi Kurumu'nun aktif rol oynaması gerektiğini sonucuna varılmıştır.

Uzay, Tanç ve Erciyes (2008), Dünya'da ve Türkiye'de muhasebe denetim alanında yapılan çalışmalardan bahsetmiş, gelişim aşamalarına değinmişlerdir. Türkiye'deki ilk uygulamalardan ve ilk firmalardan bahsedilmiştir. Alanında uzman kişilerin görüşlerine yer verilmiştir. Muhasebe denetim alanında yetkililerin kurmuş oldukları meslek odaları veya derneklerden birkaçı incelenmiştir. Bu oda veya derneklerin kaç kişi ile nasıl ve hangi tarihte kurulduklarına yer verilmiştir. Ayrıca muhasebe denetimin lisans düzeyinde bölüm olarak var olup olmadığına dair araştırma yapılmış ve bu saptama sonucu birçok devlet üniversitesinin daha çok iktisadi idari bilimler fakültelerinde denetimin ders niteliğinde okutulduğu saptanmıştır. Bu alanda da yüksek lisans olarak çeşitli üniversitelerde ayrı programların mevcudiyeti tespit edilmiştir. Somut olarak muhasebe denetimi, denetim ve iç denetim olarak hangi üniversitelerin hangi enstitülerinde denetimin okutulduğuna değinilmiş ve tablo şeklinde çalışmanın içinde bu hususa yer verilmiştir. Bu çalışmada muhasebe denetime yıllar itibari ile ilginin arttığı kanısına varılmıştır. Muhasebe denetimle alakalı 1995'ten başlayan 11 yıllık süre içerisinde üç yüzden fazla bildiri ve makale incelenmiştir. Bu makalelerden hareketle yıldan yıla denetime ilginin arttığı saptanmıştır. Muhasebe denetim alanında ilk kitaplar 1970'li yıllarda yayınlanmaya başlanmıştır. Bu sayı günümüzde artarak devam etmektedir. Bunun sebebi ise işletme ana bilim dalı kapsamında muhasebe denetimin en ilgi çeken ve en popüler alanlardan biri haline gelmesidir. Ayrıca Uzay, Tanç ve Erciyes (2008), belirtilenlerin yanında muhasebe denetim alanında yapılmış kongre, konferans, sempozyum ve söyleşilere de çalışmalarında yer vermiştir. İlk kongrenin Ankara Üniversitesi'nde 1957 yılında yapıldığının altı çizilmiştir. Son

olarak yazar Muhasebe denetimi tetikleyen bazı sebeplere de yer vermiştir. Başta Türk Ticaret Kanunu olmak üzere birçok etkenin muhasebe denetimin gelişmesini ve denetimlerin sıklaşmasını etkilediğini açıklanmıştır.

Dönmez ve Ersoy da (2006) SPK tarafından yetkilendirilmiş özel denetim firmaları üzerinde bir anket çalışması yapmıştır. Bu çalışmada bağımsız denetim alanında fazla düzenlemenin olmadığı kanısına varılmıştır. Denetim sürecinde en çok karşılaşılan sorunun mevzuat karmaşası olduğu saptanmıştır. Denetçinin mevzuat karmaşası nedeni ile birçok yanlış yaptığı vurgulanmaktadır. Yazarlara göre diğer bir sorun ise, denetlenen firmaların uluslararası muhasebe standartlarına göre hareket etmemeleridir. Araştırma için 25 firma ile irtibat kurulmuştur. İlk olarak denetçilerin hangi bölümlerden mezun olduklarına dair bilgiler edinilmiştir. Katılımcıların çoğu işletme ve iktisat bölümlerinden mezundur. Çoğu katılımcı firmada denetçi pozisyonunda çalışmaktadır. Ek olarak, katılımcıların çoğu 1-15 yılları arasında bu görevlerde bulunmaktadır. Ankete katılan firmalar bünyelerinde yabancı sermayenin olmadığını belirtmişlerdir. Bu firmaların yarısının yabancı işletme denetimi yaptığı, diğer yarısının ise yapmadığı tespit edilmiştir. Bu denetim firmaları denetim dışında firmalara vergi konusunda danışmanlık hizmeti, muhasebe denetim sistemi kurma hizmeti ve kamu kurumlarının bu firmalardan istedikleri belgeleri onaylama işlemlerini yapmaktadır. Denetimde ölçü olarak SPK standartlarının ve genel kabul görmüş denetim standartlarının dikkate alındığı belirlenmiştir. Ankete katılan firmaların büyük bir kısmı denetim alanında en etkili çalışan örgütün SPK olduğunu ve denetime ilişkin düzenlemeleri SPK'nın yapması gerektiğini vurgulamıştır. Son olarak da denetim firmaları arasında rekabetin yaşanmaması için denetlenen firmalardan alınan paraların bir havuzda toplanıp buradan denetim firmalarına dağıtılması gerektiği kanısına varılmıştır.

Uzunoğlu, Apak ve Açıkgöz (2005), çalışmalarında Avrupa Birliği (AB) müzakere süreci ve denetim faaliyetleri arasında ilişki kurmuşlardır. Yazarlara göre, AB müzakere sürecinde Küçük, Orta ve Büyük Ölçekli İşletmeler'in (KOBİ) korunması ve adaptasyonu büyük önem arz etmektedir. Uzunoğlu, Apak ve Açıkgöz'ün araştırması, KOBİ'lerin geleceği hususunda denetimin kilit rol oynayacağını göstermektedir. AB müktesebatının yürürlüğe girmesi, uygulanması ve etkin denetimi ile mali kontrolün artırılması ve kayıt dışı ekonominin engellenmesi KOBİ'leri ciddi olarak etkileyecektir. Aynı zamanda, AB müzakere süreci ve AB'ye üyelik girişimleri iç denetim ve dış denetim faaliyetlerini sıklaştıracağından, bunun da KOBİ'lere olacak yansımaları kaçınılmazdır.

Hatunoğlu ve Doğan'ın (1996) yapmış olduğu bir çalışmada ise bağımsız dış denetim kavramının ne olduğu, bağımsız dış denetiminin faydaları ve önemi üzerinde durulmaktadır. Ayrıca muhasebe denetiminin hem devlete, hem de firmalara sağladığı yararları bahsedilmektedir. Bu yararları daha çok faydalanabilmesi için bağımsız denetimin yaygınlaştırılması gerektiği savunulmaktadır. Denetimin yasal yollarla işletmelere zorunlu hale getirilmesi gerektiği de yazarlar tarafından düşünülmektedir.

Hacıosmanoğlu'nun (1996) bir araştırmasında da muhasebe denetimin öneminden, firmaya kattığı pozitif değerlerden ve denetim türlerinden bahsedilmektedir. Türkiye'de sadece mali tabloların denetiminde kullanıldığı için uygunluk ve performans denetimine yeterince önem verilmediği vurgulanmıştır. Sadece finansal tabloların genel muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığını kontrol etmenin yeterli olmadığı düşünülmüştür. Aynı zamanda, belirli durum ve şartlarda firmaların faaliyet denetimi ve uygunluk denetimi yaptırılmaları gerektiği

açıklanmıştır. Bunun yanında denetçilere haksızlık yapılmaması gerektiğini, denetçilerin mesleki bilgi ve becerilerini en etkin şekilde kullandığını ve denetçilerin iyi niyetli bir şekilde denetim yapmaya çalışan bireyler olarak algılanmaları gerektiği vurgulanmıştır.

Çarıkoğlu (1995), “Türkiye’de muhasebe denetiminin gelişimi” adlı bildirisinde Türkiye’de muhasebe denetiminin ve mesleğinin karşılaşmış olduğu zorluklardan ve vermiş olduğu mücadelelerden kurtulup bugünkü noktasına nasıl ulaştığına değinmiştir. Daha önceki yıllarda muhasebe denetiminin itibarının çok fazla olmadığını, son yıllarda muhasebe denetimine verilen önemin arttığından bahsetmiştir. Çarıkoğlu (1995), muhasebe denetiminin gelecek yıllarda daha da gelişip ilerleyeceğini, ekonominin bu yolla daha ileri düzeye gideceğini öngörmüştür. Bunun yolunun ise, işletmelerin denetlenmiş finansal tablolara sahip olmasından geçtiğini vurgulamıştır. Ayrıca, bağımsız denetim konusunda işletmelerin eğitilmesinin ve bilinçlendirilmesinin doğru olacağını savunmuştur.

## 2. Araştırma ve Metodoloji

Araştırma, Marmara bölgesinde kamu veya özel sektörde muhasebe denetim alanında çalışan profesyonellerle denetim üzerine mülakat yöntemini içermektedir. Denetimde karşılaşılan sorunlara, denetim sürecine ve ne sıklıkla denetim yapıldığına değinilmektir. Bu amaçla, denetçiler üzerinde online mülakat metodolojisini kullanarak bir çalışma gerçekleştirilmiştir. Araştırmanın kısıtı ise bu mülakatın sadece Marmara bölgesinde yürütülmüş olmasıdır.

Mülakatımıza katılan profesyoneller devlette vergi müfettişi yardımcısı ve bağımsız denetçi olarak çalışmaktadır. Hangi sıklıkla denetim yaptıklarını sorduğumuzda bağımsız denetçilerin cevabı ”Denetimin belli periyotları vardır. İsteğe bağlı bir durum değildir. Ancak yurt dışı ortaklı bir şirketin yabancı ortakları istisnai bir durum varsa denetim talep ederler. Bunun yanı sıra üretim ve hizmet işletmeleri için özel bir durum yoksa ve grubun özel isteği değilse genellikle mali dönem sonu olan 31.12. tarihinde denetimler gerçekleştirilir. Fakat banka ve diğer banka (leasing, factoring, portföy yönetimi) için 3 ayda bir denetlenme zorunluluğu vardır. Bu Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu’nun (BDDK) bankacılık sektörüne getirdiği zorunluluktur.” şeklinde olmuştur. Vergi müfettişlerinin cevabı ise sürekli olarak denetim faaliyetleri içinde olduklarıdır. Devlette belli periyodun olmadığını, buna bağlı olarak istenildiği takdirde teftiş amaçlı denetimlerin yapıldığı aktarılmıştır.

İkinci sorumuzda ise denetim ekiplerinin genel olarak kaç kişiden oluştuğu yöneltmiştir. Vergi müfettiş yardımcılarını genellikle küçük mükellefleri denetledikleri için bireysel denetime çıktıklarını belirtmiştir. Ancak büyük mükelleflerle denetime çıktığında ise birkaç Vergi Müfettişi ile denetime gidildiği aktarılmıştır. Bağımsız denetçiler ise denetim ekibinin şirketin büyüklüğüne göre değiştiğini belirtmiştir. Genellikle denetim takımının ekip şefi, asistan ve stajyerlerden oluştuğu aktarılmıştır.

Üçüncü sorumuz, denetimlerin içeriğine odaklanmıştır ve izlenen prosedürler, standartlar, sorulan standart sorular ve bakılan standart evraklar incelemeye alınmıştır. Vergi müfettiş yardımcılarını, denetimlerin mali nitelikteki işlemlerin vergi mevzuatı karşısındaki uygunluğunu araştırmaya yönelik olduğunu söylemiştir. Standart bir uygulama olmamaktadır. Her firmanın kendine has özellikleri ve bulunduğu sektörün yapısına göre farklılık arz etmektedir. Ancak her incelemede firmaların mali tablolarına bakılarak başlandı ve buradan hareketle incelemenin detaylandırıldığı söylenmiştir. Bağımsız denetimciler ise denetim içeriklerinin çok fazla

değişiklik gösterdiğini vurgulamıştır. Uygunluk denetimi, iç denetim, finansal tablo denetimi ve usulsüzlük denetiminin önemi açıklanmıştır. Ayrıca bağımsız denetimciler her bir denetim çeşidi için izlenen prosedürlerin, sorulan soruların ve bakılan evrak sayısının farklılık gösterdiğini iletmiştir.

Dördüncü sorumuzda ise mevzuat karmaşasının yaşanıp yaşanmadığı ve her firmanın denetlenme şeklinin farklı olup olmadığı tarafımızca sorulmuştur. Vergi müfettiş yardımcılarının mevzuat karmaşasının olmadığını, hangi mevzuat yürürlükte ise ona uyulduğunu aktarmıştır. Ayrıca tüm firmaların aynı şekilde denetlendiğini, çok fazla bir farklılıklarının olmadığını söylemiştir. Bağımsız denetçiler ise mevzuat karmaşası diye bir kavramın denetimde yer almadığını ve her firmanın denetim şeklinin aynı olduğunu söylemiştir. Sadece sektörel bazda yapılan testler ve sektör riskine göre örneklemin farklı adette tutulduğu cevabı verilmiştir.

Beşinci soruda denetim yapılan firmalarda muhatapın hangi merci olduğu sorulmuştur. Bir başka ifadeyle genel müdür mü yoksa muhasebe şefi, finansal direktör veya mali işler sorumlusunun mu dikkate alındığı yöneltmiştir. Vergi müfettişi yardımcılarının, genellikle incelemelerde teknik olarak muhasebe yetkilileri veya mali koordinatörleri ile muhatap olduklarını söylemiştir. Bağımsız denetçilerin yanıtı ise denetim yapılan firmaların büyüklüğüne göre denetim esnasındaki muhatapların değişiklik gösterdiğini, şayet çok büyük bir firma ya da bir holding ise direktör, genel müdür ya da muhasebe müdürü ile ekip şefi, proje müdürü ya da tecrübeli asistan (experienced assistant) ile muhatap oldukları yönünde olmuştur. Bağımsız denetçiler, muhasebe ya da finans uzmanlarıyla daha çok muhatap olduğu vurgulamıştır. Bunun yanı sıra küçük bir firma ise genelde genel müdürle muhatap olunmamaktadır. Muhasebe müdürüne veri temin edilen otorite olarak başvurulmaktadır. Muhasebe uzmanlarından da yardım alınmaktadır. Muhasebe müdürünün çözemediği mevzular ise genel müdürle konuşulmakta ve görüşülmektedir.

Altıncı soruda denetim sırasında evrakların yanıtıcı olduğu anlaşıldığında nasıl bir prosedür izlendiği sorulmuştur. Bağımsız denetçinin cevabı kapsamında, denetim evraklarının içine birçok belge girmektedir. Bunlar fatura, sözleşmeler, beyannameler, pay defteri, yönetim ve genel kurul kararları olmaktadır. Bu belgelerin yanıtıcı olmasına ilişkin bir bulgu görülümüşse yönetimin denetim bitmeden düzeltilmesi istenir. Eğer halen yönetim bu yanıtıcı belgeleri düzeltmemiş ise denetim raporuna yazılır. Eğer bu hata mali tablo okuyucularını etkileyecek boyutta ise olumsuz rapor, yok değilse şartlı rapor verildiğini söylemiştir. Vergi müfettişi yardımcılarının ise önce gerekli uyarıların yapıldığını, buna rağmen düzeltme gerçekleşmiyorsa cezai işlemin uygulandığını aktarmıştır.

Yedinci soruda ise denetim sırasında verilerin doğru olup olmadığını anlamak için geçmiş verilerle kıyas yapıp yapılmadığı sorulmuştur. Bağımsız denetçiler denetimde geçmiş verilerle kıyaslanmanın çok önemli olduğuna değinmiştir. Satışlardan maliyetlere kadar hem bilanço, hem de gelir tablosu kalemleri bazında bir önceki yıllara artış azalış incelemesi yapıldığını ve normal olmayan seyirdeki artış ve azalışların nedenlerinin sorulduğunu söylemişlerdir. Vergi müfettiş yardımcılarının ise kamuda yıllara göre kıyas yapıldığını belirtmiştir. Firmaların hesap kalemlerinde yıllar itibarıyla meydana gelen değişimin yönünü belirlemek ve bu değişimin kaynaklarını araştırmanın çok önemli bir yöntem olduğunu aktarmışlardır.

Sekizinci soruda denetim çeşitliliği hususu yöneltmiştir. Katılımcılara firmaları denetlerken sektörler arası denetim şekillerini değiştirip değiştirmedikleri sorulmuştur. Bağımsız denetçilerin cevabı denetimin bütün firmalarda aynı prosedürlere göre yapıldığı,

bununla birlikte sadece yapılan testlerin sektörlere göre farklılık gösterdiğidir. Örneğin sigorta şirketi için en birincil kontrol edilen enstrüman poliçeler iken, üretim ya da hizmet firmalarında alış ya da satış faturalarına bakıldığını örnek göstermişlerdir. Vergi müfettiş yardımcıları da kamu sektöründe genel itibariyle belli prosedürlerin olduğunu, bunun haricinde ise sektörlerin kendine has özelliklerine dikkat edildiğini belirtmiştir.

Dokuzuncu soruda denetleme işleminde hangi sektörlerin rahat denetlendiği yöneltmiştir. Bağımsız denetçiler al-sat ticareti yapan, yani üretim yapmayan firmaların daha kolay denetlendiğini belirtmiştir. Kamu sektöründe ise anket katılımcıları az evrakla çalışan firmaların işlerinin daha kısa sürdüğünü belirtmiştir.

Onuncu soruda bilgi ve evrakları en karmaşık olan sektörün hangisi olduğu sorulmuştur. Bağımsız denetçi katılımcılarımız bankacılık sektörü denetlenmesinin en karmaşık faaliyet olduğunu bizlere aktarmıştır. Testlerin daha fazla ve mizanının değişik olduğunu, muhasebe hesapları ile kodlarının farklılık arz ettiğini ve her 3 ayda bir denetlenme zorunluluğu olduğu için de daha zorlu geçmekte olduğunu söylemişlerdir. Vergi müfettiş yardımcısı katılımcılarımız ise hemen hemen her sektörün evraklarının aynı karmaşıklık düzeyinde olduğunu belirtmiştir.

On birinci soruda denetim yaparken uluslararası denetim standartlarının kullanılmaya başlanmasının denetim sürecinde ne derece etkili olduğu yöneltmiştir. Bağımsız denetçi katılımcılarımız bu soruya Türkiye'deki birçok firma Vergi Usul Kanunu (VUK) mizanı hazırladığı için mali tablo hazırlayıcısının International Financial Reporting Standards (IFRS) bilgisi oldukça zayıftır şeklinde cevap vermiştir. Ayrıca raporlar genellikle IFRS istendiği için denetlenen şirketin hazırladığı VUK mizanın üzerine düzeltme kayıtları atılarak VUK mizan IFRS mizana çevrilmektedir denilmiştir. Bu da doğal olarak denetimcinin işini oldukça zorlaştırmaktadır. Vergi müfettiş yardımcıları ise hâlihazırda ülkemizde standartların çok yaygınlaşmamasından dolayı bariz bir farklılık olmadığını belirtmiştir. Dolayısıyla denetim boyutunda bu anlamda çok fazla bir farklılığın söz konusu olmadığını ve bu durumun daha çok firma ölçeği büyüdükçe ortaya çıkmakta olduğunu söylemiştir. Buradan da anlaşılacağı gibi uluslararası standartların tam olarak ülkemizde yaygınlaşmamasından dolayı özel sektörde iş yükü fazlalığı olarak görülmekte iken, kamu sektöründe henüz tam anlamıyla bu standartların kullanılmaya geçilmediği anlaşılmaktadır.

On ikinci soruda denetimde özellikle kamu kurumu deneticilerinin bakış açısıyla muhasebe denetim uygulamalarında bir eksiklik görülüp görülmediği sorulmuştur. Bağımsız denetçi katılımcılarımız kamu kurumu denetçilerinin daha yüzeysel denetim gerçekleştirdiklerini belirtmişlerdir. Bağımsız denetçi olarak kendilerinin ise firmanın riskine göre çok daha detaylı testler yaptıklarını açıklamışlardır. Aynı zamanda, kamu denetçileri ve özel sektör bağımsız denetçilerinin kullandıkları yöntemlerin farklılık gösterdiği şekilde bir cevap verilmiştir. Kamu denetçileri ise elbette eksikliklerin mevcut olduğunu söylemiştir. Muhasebe denetiminin kalitesinin genel olarak mükelleflerin kamu denetimi karşısında daha rahat olmasını sağladığını belirtmişlerdir. Ancak mevcut durumda firmaların kamu denetimlerinde eleştiriyi gerektiren birçok hususla karşılaşılması muhasebe denetiminin istenilen düzeyde olmadığını göstermektedir şeklinde bir cevap da aktarmıştır. Anlaşılacağı üzere, bağımsız denetçilerin denetimi ayrıntılı olmakla birlikte daha etkindir. Çünkü amaç kamu denetiminden önce firmalara çekidüzen vermektir. Denetçiler daha ilgili ve alakalıdır. Kamu denetimi ise daha çok vergiye odaklı bir denetimdir.

On üçüncü soru kayıt dışı ekonomi ile ilgili olmuştur. Katılımcılara kayıt dışı ekonominin denetimlerle nasıl yok edilebileceği sorulmuştur. Bağımsız denetçilerin verdiği yanıtta göre denetim yapılan firmalar kayıt dışı bir duruma konu olduğunda, "durum böyle", "vadeli sattık", "iştirak firma zaten, bundan zarar gelmez, öder", "riski yok" şeklinde savunmalarda bulunmaktadır. Ancak batık alacaklar ve hayali satışlar söz konusu olabilmekte ve tespit edilmektedir. Bağımsız denetçilerin gözüyle Türkiye’de kayıt dışı ekonomi hala mevcuttur ve bu genel olarak ekonomiye zarar vermektedir. Kayıt dışı ekonomiyi engellemek için çok küçük meblağların dahi normal ve olağan karşılanmaması gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca bağımsız denetçiler, tüm işlemlerin elektronik olarak yapılmasının ve kontrolünün faydalı olacağını düşünmektedir. Kamu denetçileri ise kayıt dışı ekonominin eğitimsizlikten kaynaklandığından yakınmaktadır. Mülakat esnasında şu cevap aktarılmıştır: “Kayıt dışı ekonomi çok boyutlu bir meseledir. Vatandaşların eğitim düzeyinden, vergi bilincinden, ülkedeki vergi yüküne ve belge düzeninin sağlıklı olmamasına kadar birçok sebep sayılabilir. Dolayısıyla böyle bir meselenin çözümü de sebeplerinin ortadan kaldırılmasına yönelik uzun soluklu bir eylem planı ile gerçekleşebilir. Nitekim yapılan çalışmalar da bu doğrultuda olmakla birlikte istenilen sonuç alınamamaktadır.”

On dördüncü soruda denetimle ilgili düzenlemeler yapıldığında hem kamu denetimi uzmanlarından, hem de tecrübeli bağımsız denetçilerden görüş alınıp alınmadığı sorulmuştur. Bağımsız denetçileri denetim düzenlemeleri esnasında SPK’ya kayıtlı gerçek denetçilerden anketlerle geri bildirim alındığını belirtmektedir. Vergi müfettiş yardımcısı katılımcılarımız ise sadece görüş alınması hususunun oldukça yetersiz olduğunu beyan etmiştir.

Çalışmanın on beş, on altı, on yedi ve on sekizinci soruları ise sadece bağımsız denetçilere yönelik olduğu için kamuda çalışan vergi müfettişi yardımcılarını bu sorulara dahil edilmemiştir. Bağımsız denetçi katılımcılarımıza bağımsız denetim hizmeti verdikleri kurum ile kaç yıldır çalışmakta oldukları sorulmuştur. Bu noktada ortalama çalışma süresi iki yıl iki ay olmuştur. On altıncı soruda bağımsız denetim hizmeti verilen kuruma hesap dönemi içerisinde yasal kayıtları incelemek için gidilip gidilmediği sorulmuştur. Bağımsız denetçiler hesap dönemi için gidilmesinin özel istekler, özel bağımsız denetim sözleşmeleri ve ek denetim ücretleriyle olduğunu aktarmışlardır. Bunun haricinde denetime hesap dönemi içinde değil, hesap dönemi kapatılınca gidildiği belirtilmiştir. On yedinci soruda ise bağımsız denetim hizmetlerini yerine getiren çalışanların rotasyona tabi tutulup tutulmadığı sorulmuştur. Bağımsız denetçiler rotasyona çalışanların tabi tutulmadığını, aksine denetime gidilen şirkete her hesap dönemi kapanışında aynı denetim ekibinin gitmesinin daha tercih edilebilir olduğunu söylemiştir (şartlar elveriyorsa). Rotasyona tabi tutulan ise sadece denetlenen firmalardır. Bu da bağımsızlık açısından önemlidir şeklinde cevap vermişlerdir.

Son olarak bağımsız denetçilere bağımsız denetim şirketinin genel yıllık faaliyetlerinin ayrıntılı bir dökümü, denetimde yıllık hedeflerine ne ölçüde ulaştıkları, ortaklık yapıları ve bunun gibi hususlar yıllık faaliyet raporları aracılığıyla kamuoyuyla paylaşılıyor mu şeklinde bir soru yöneltilmiştir. Bağımsız denetçiler, Big 4 için hedeflere ulaşıp ulaşılmadığının göstergeleri yayınlanan bültenlerde duyurulur demişlerdir. Bağımsız denetim şirketlerinin ortaklık yapısı ya da faaliyet raporlarının da zaten yıllık raporlarında gösterildiğinin altı çizilmiştir. Ayrıca anonim şirketlerin faaliyet raporlarını kamuoyuna bildirme zorunluluğu olduğu, denetim firmalarının Limited Şirket (Ltd. Şti.) olarak kurulmadıkları açıklamıştır.

### 3. Sonuç

Sonuç olarak, bu çalışmada kamu ve özel bağımsız denetimin gerekliliği vurgulanmıştır. Bağımsız denetim aracılığıyla şirketlerin ortaklarına ve hak sahiplerine doğru bilgi vermesi kolaylaşmaktadır. Denetim şeffaf bir şirket ortamının hazırlanmasına öncülük etmektedir. Kamu denetimi ile de kayıt dışı ekonomi oranının giderek azalmakta olduğu görülmektedir. Daha kalifiyeli vergi müfettişleri sayesinde bu oranın daha da aşağı seviyelere ineceği öngörülmektedir. Ancak bu sadece kalifiyeli vergi müfettişleri ile olamaz. Milli bilinç ve ekonomi bu noktada önemli rol oynamaktadır. Vergi hususunda eğitim artırılarak vergi bilinci aşılmalı ve yerleştirilmelidir. Burada hiç şüphesiz Maliye Bakanlığı'na da çok iş ve görev düşmektedir. Denetim sayesinde etkin vergilendirmenin avantajları iyi bir şekilde vurgulanmalıdır.

Denetim genel anlamda hem ekonomiye, hem denetlenen işletmelere hem de devlet ve işletme paydaşlarına büyük faydalar sağlamaktadır. Kaynakların etkin ve verimli bir şekilde dağıtılması, yatırımların doğru bir şekilde değerlendirilip kanalize edilmesi, bilgi simetriğinin temin edilmesi, denetlenen firmaların daha uygun koşullarla kredi alması, satın alma ve birleşme safhalarında doğru bilginin ilgililerle paylaşılması, muhasebe hile ve usulsüzlüklerinin engellenmesi, devletin adil bir şekilde vergi toplayabilmesi, vergi kaçakçılığının önlenmesi, risk düzeylerinin belirlenerek firmalara özel denetimlerin gerçekleştirilebilmesi ve işletme sahiplerinin daha yüksek düzeyde veriye sahip olması denetimle mümkün olmaktadır. Dolayısıyla, denetimin artan popülaritesi ve önemi günümüzde görmezlikten gelinemez.

Araştırma, Türkiye'nin Marmara bölgesi kapsamında denetim uygulamaları hususunda önemli bulgulara ulaşmıştır. Çalışma göstermektedir ki özel sektör ve kamu sektörü denetimlerinin bir takım ortak ve benzer yönleri bulunmaktadır. Buna karşın, bağımsız denetçiler ve vergi müfettiş yardımcılarının bazı denetim uygulamaları ve denetimle ilgili bakış açıları farklılık göstermektedir. Aynı zamanda, yürütülen araştırma Türkiye'de denetçilerin belirli durumlarda olması gerekenden fazla iş yüküne sahip olduğuna işaret etmektedir. Ek olarak, Türkiye'de vergi bilinci ve denetim anlamında hala alınması gereken önemli bir yolun ve kritik adımların olduğu anlaşılmaktadır.

Ayrıca, çalışma birçok farklı nedenle işletmelerin denetime tabi olduğuna ve denetimin birçok safha ile unsurdan oluştuğuna açıklık getirmektedir. Hem bağımsız denetçiler, hem de vergi müfettiş yardımcılara göre Türkiye'de denetimle ilgili mevzuat karmaşası bulunmamaktadır. Denetlenen işletmenin yapısına ve sektörüne göre ise denetim faaliyetlerinde bir takım farklılıklar doğmaktadır. Artı olarak, hem bağımsız denetçiler hem de vergi müfettiş yardımcılarını denetimde geçmiş verilerle mukayese yapmanın önemli bir uygulama olduğunu vurgulamışlardır.

Tüm bunların yanında, hem özel sektör hem de kamu sektörü ayağında bir takım işletmelerin daha kolay ve daha kısa sürede denetlendiği ortaya çıkmıştır. Bu noktada işletmelerin ait oldukları sektör ve denetlemeye konu olan evrak sayısı etkili olmaktadır. Bunun haricinde, araştırma Türkiye'de IFRS gibi uluslararası standartların hala tam olarak uygulanmadığını göstermektedir. Bir başka ifadeyle, uluslararası standartlar hususunda Türkiye'de genel anlamda bir bilgi eksikliği ve uygulamaların yerleşmeme sorunu bulunmaktadır. Çalışma, Türkiye'de hala kayıt dışı ekonominin de var olduğunu göstermekte ve bunun nedeninin daha çok bilgisizlik, bilinçsizlik ve eğitimsizlikten kaynaklandığına işaret etmektedir. Kayıt dışı ekonomiyi önlemeye yönelik çözüm yollarının başında ise işlemlerin



mümkün olduğunda elektronik ortama girilmesi ve teknolojinin işletme faaliyetlerine artan oranlarda entegrasyonu gelmektedir.

### **KAYNAKLAR**

- 3568 Sayılı Kanun. (1989). Sayı: 20194. 13 Haziran 1989.
- AVDER, Erdoğan (2007); GEÇMİŞTEN GÜNÜMÜZE MUHASEBE MESLEĞİ; <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/erdogan/008/> (Erişim Tarihi: 05.05.2014).
- BAKLACIOĞLU, Sadık (1992); TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ MUHASEBE DENETİM SİSTEMİ - A.Ü. DERGİSİ S.21 CİLT:47 SAYI:3. – s.12-15.
- BOZKURT, Nejat (2000); Muhasebe Denetimi, Alfa Kitapevi, s.24, 27, 29, 34.
- CNNTURK (2014). <http://www4.cnnturk.com/2013/ekonomi/02/26/kayitdisi.ekonomi.5.puan.geriledi/697997.0/index.html> (Erişim Tarihi: 05.05.2014).
- ÇARIKÇIOĞLU Peyami (2005). Türkiye’de Muhasebe Denetiminin Gelişimi, Türkiye Muhasebe ve Denetim Sempozyumu, İSMMM Yayın No:16, ss.149-155.
- ÇARIKÇIOĞLU, Peyami. (1995). Türkiye’de Muhasebe Denetiminin Gelişimi; İ.Ü İşletme Fakültesi Dergisi, 10. Yıl Özel Sayısı.
- DAİ, Türkan Uğur (2014). Medya İşletmelerinde Denetimin Finansal Yönetimdeki Önemi, Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, Cilt: 11, Sayı: 41, Ocak 2014, s. 325.
- DEVLET DENETLEME KURULU (2014). <http://www.tccb.gov.tr/ddk/> (Erişim Tarihi: 05.05.2014)
- ERDOĞAN, Nurten (2004). Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz. Anadolu Üniversitesi Yayını No:1585; Ünite 1, s.5-6, 40-41.
- ERSOY Ayten, DÖNMEZ Adnan (2006). Ahmet Yesevi Üniversitesi Bilig Dergisi, Sayı: 36.
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI (2014); [www.gib.gov.tr/fileadmin/.../Gib\\_2013\\_Performans\\_Programi.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/.../Gib_2013_Performans_Programi.pdf) (Erişim Tarihi: 05.05.2014).
- GÜCENME, Ümit (2004) ; Muhasebe Denetimi, Aktüel Yayınları s.1-3,15.
- GÜVEMLİ, Oktay; ÖZBİRECİKLİ (2011), Mehmet; Türkiye’de Bağımsız Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci 1990-2011 – Müfiad dergisi. s.8-11.
- HACIOSMANOĞLU, Çetin (1996). Bağımsız Dış Denetimin Önemi, Fonksiyonları ve Türleri, Maliye Postası Dergisi, Sayı: 375, 15 Nisan 1996, ss.21-28.
- HATUNOĞLU Zeynep, DOĞAN Zeki (1996). Vergi Gelirlerinin Arttırılmasını Sağlayan Bağımsız Dış Denetimin Türkiye Açısından Önemi, Yaklaşım Dergisi, Sayı:45, Eylül 1996, ss.131-140.
- KAVAL, Hasan (2008) ; Muhasebe Denetimi, Gazi Yayınevi s.3, 9, 11.
- KAYA, Ergün (2004); Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz – Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, T.C. ANADOLU ÜNİVERSİTESİ YAYINI NO: 839 Ünite 2, s.15-34.

- KİRACI Murat, Yılancı F.Münevver, Yıldız Birol. (2013). Muhasebe Denetimi, Detay Yayıncılık, s. 15, 20, 25, 28-30.
- MUHASEBE DERSLERİ (2014); Muhasebe Denetimi, <http://www.muhasabedersleri.com/muhasebe-denetimi/muhasebe-denetimi.html> (Erişim Tarihi: 05.05.2014).
- MUHASEBETR (2014). Bağımsız Denetim. <http://www.muhasabetr.com/bagimsiz-denetim> (Erişim Tarihi: 05.05.2014).
- ÖZÇELİK Hakan, ŞENOL Hasan, AKTÜRK Ahmet (2014). Muhasebe ve Finansman Dergisi, Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Alanındaki Güncel Gelişmelere Bakış Açılımları ve Farkındalıkları Üzerine Bir Araştırma, Nisan 2014.
- SAYIŞTAY (2014). [www.sayistay.gov.tr](http://www.sayistay.gov.tr) (Erişim Tarihi: 05.05.2014).
- SENAL Serpil (2011). Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi. s.180-195.
- UZAY, Şaban, TANÇ, Ahmet, ERCİYES, Mehmet, (2008). TÜRKİYE’DE MUHASEBE DENETİMİ: GEÇMİŞTEN GELECEĞE, 12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi.
- UZUNOĞLU, Sadi, APAK, Sudi, AÇIKGÖZ, Ali Faruk (2005). AB Müzakere Sürecinde KOBİ’lerin Korunması ve Uyum Stratejileri, İstanbul Ticaret Odası (İTO) Yayınları, Yayın No: 2005-36, s. 15, 18.
- YILANCI, Münevver (2012). Muhasebe Denetimi; T.C. ANADOLU ÜNİVERSİTESİ YAYINI NO: 2473 Ünite 1 s.9.
- YILDIRIM, Hakan (2012). Muhasebe Denetiminde Örneklem Teknikleri, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, Cilt No: 32, s.261-276.

## EK-1

### Marmara Bölgesinde Muhasebe-Denetim Mesleğinin Önemi Üzerine

#### Bir Araştırma – Anket Soruları

1. Hangi sıklıkla denetim faaliyetlerini yürütmektesiniz?
2. Denetim ekibiniz genel olarak kaç kişiden oluşmaktadır?
3. Denetimlerin içerikleri neler oluyor? İzlediğiniz prosedürler nelerdir? Belli standartlarınız var mı? Sorduğunuz standart sorular ve baktığınız standart evraklar var mı?
4. Mevzuat karmaşası yaşıyor musunuz? Her firmanın denetlenme şekli farklı mı?
5. Denetim yaptığınız firmalarda muhatabınız genelde kimlerdir? Genel müdür mü yoksa muhasebe şefi, finansal direktör veya mali işler sorumlusu mu oluyor?
6. Denetlediğiniz evrakların yanıltıcı olduğunu anladığınızda nasıl bir prosedür izliyorsunuz?
7. Denetim sonucunda denetlediğiniz firmanın verilerinin doğru olup olmadığını anlamak için geçmiş verileri ile karşılaştırdığınız oluyor mu?
8. Denetlediğiniz firmaların sektörlerinin farklılığı sizin denetleme şeklinizi değiştiriyor mu?
9. En rahat denetlediğiniz sektör hangisidir?
10. Bilgileri veya evrakları en kompleks olan sektör genelde hangi sektördür?
11. Denetim yaparken uluslararası muhasebe standartlarının uygulamaya geçmesi sizi ne derece etkiledi?

12. Denetimde özellikle kamu kurumu deneticilerinin bakış açısıyla muhasebe denetim uygulamalarında bir eksiklik görüyor musunuz?
13. Kayıt dışı ekonomi hakkında ne düşünüyorsunuz? Kayıt dışı ekonomi nasıl yok edilebilir?
14. Ülkemizde denetimle ilgili yasal düzenlemeler yapılırken siz uygulayıcıların görüşü alınıyor mu?
15. Bağımsız denetim hizmeti verdiğiniz kurum ile kaç yıldır çalışıyorsunuz?
16. Bağımsız denetim hizmeti verdiğiniz kuruma hesap dönemi içerisinde siz veya çalışanlar yasal kayıtları incelemek için gidiyor musunuz?
17. Bağımsız denetim hizmetleri yerine getiren siz veya çalışanların rotasyona tabi tutuluyor mu?
18. Bağımsız denetim şirketleri genel yıllık faaliyetlerinin ayrıntılı bir dökümlerini, denetimde yıllık hedeflerine ne ölçüde ulaştıkları, ortaklık yapıları ve bunun gibi hususları yıllık faaliyet raporları aracılığıyla kamuoyuyla paylaşıyorlar mı?