

**THE RECENT DEVELOPMENTS IN AUDIT PURPOSE AND AUDIT PROCESS DUE TO THE
DEVELOPMENTS IN REALIABILITY OF FINANCAL INFORMATION**

**FİNANSAL BİLGİNİN GÜVENİLİRLİĞİ İLE İLGİLİ BAĞIMSIZ DENETİMİN AMACI VE BAĞIMSIZ
DENETİM SÜRECİ İLE İLGİLİ SON GELİŞMELER**

Ebru ESENDEMİR^a

ÖZET

2002 yılında, ABD’de patlak veren Enron krizinin ardından, finansal bilginin güvenilirliği konusunda tartışmalar hız kazanmıştır. Finansal piyasalardaki bu gelişmeler ışığında, muhasebe ve denetim mesleği yeni bir sürece girmiştir. Bağımsız denetimin amacı ve bağımsız denetim sürecinde yaşanan son gelişmelerin incelendiği bu çalışmada, teorik yaklaşımlar ve bağımsız denetimi gerektiren nedenler ortaya konmuştur. Bağımsız denetimin amacında meydana gelen değişiklikler, ortaçağdan, günümüze kadar tarihsel bir süreç içinde, karşılaştırmalı olarak ele alınmıştır. Bağımsız denetim sürecindeki güncel uygulamalar, akış şeması haline getirilmiştir. Yeni uygulamaya başlanan internet tabanlı muhasebe ve denetim sistemleri hakkında bilgi verilmiştir.

Anahtar kelimeler: bağımsız denetim, güvenilirlik, bağımsız denetim süreci, bağımsız denetimin amacı

ABSTRACT

After the Enron crisis in the United States in 2002 arguments about the reliability of financial information gained momentum. Because of continuing developments in financial markets a new era focusing on the need for reliability started in the accounting and auditing profession. This paper explores the recent developments in audit purpose and audit process. A comparison is then made in the changes of the audit purpose from the medieval ages up to present date. The theoretical background and the need for audit is examined in the study. Recent developments in the audit processes are shown in the accompanying schematic diagram. Information about internet based accounting and auditing systems is also provided.

Key words: audit, reliability, audit process, audit purpose

Giriş

Bağımsız denetçiler, finansal tablolarda yer alan, finansal durumun, faaliyet sonuçlarının ve finansal durumdaki değişimlerin doğruluğunu genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde inceleyip, bir yargıya varmaktadır. Bağımsız denetçi, mesleki standartlara uygun olarak, yaptığı incelemeler sonucunda elde ettiği verileri ve vardığı sonuçları denetim raporunda bildirmektedir. Bağımsız dış denetimin esas amacı, işletmedeki hata, hile, yolsuzlukları bulup, ortaya çıkarmaktan ziyade, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunu saptamaktır. (Güredin, 2000, syf. 11)

Bağımsız denetim kavramı, Amerikan Muhasebe Birliği (American Accounting Association) bünyesinde faaliyet gösteren Temel Denetim Kavramları Komitesi (Basic Auditing Concepts Committee) tarafından, 1972 yılında yapılan bağımsız denetim tanımına göre, “İktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir”. (Arens, vd., 2005, s. 11, Güredin, 2000, s. 25;) Şirket yöneticileri, tablolarda yayınlanan bilgilerin, doğru ve güvenilir olduğunu iddia etmektedirler. Bağımsız denetim kapsamında, bağımsız denetçi, finansal tablolarda yer alan bilgilerin, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve ilgili diğer düzenlemelere uygunluğu ve doğruluğu konusunda, topladığı kanıtlara dayanarak görüş bildirmektedir.(Taylor, s.11)

2002 yılında, ABD’de, halka açık şirketlerden, Enron ve WorldCom’da ortaya çıkan muhasebe skandalına, Arthur Anderson Bağımsız Denetim Kuruluşu’nun da karıştığı tespit edilmesiyle Amerikan Kongresi’nde Sarbanes Oxley (SOX) yasası kabul edilmiştir. Bu olayın neticesinde dünyanın önde gelen denetim kuruluşlarından olan, yaklaşık 90 yıllık geçmişe sahip, Arthur Anderson Bağımsız Denetim Kuruluşu ABD’de ve dünyada 100’den fazla ülkede bulunan ofislerini gönüllü olarak kapatmıştır. (Horngrén, 2009, s. 408) Son on yılda finansal piyasalarda yaşanan gelişmeler ışığında bağımsız denetimin amacı ve bağımsız denetimin sürecinde de bir takım değişiklikler olmuştur.

1. Bağımsız Denetim Amaçlarının Gelişme Süreci

Bağımsız denetimin amacı, finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği ile, bu konudaki yasal düzenlemelere uygunluğu ve muhasebe kayıtlarının doğruluğu hakkında hissedarlara tarafsız bir görüş hazırlamaktır.

Bağımsız denetim, diğer meslekler gibi, toplumun tanımlanmış ihtiyaçlarını karşılamak için ortaya çıkmıştır. Bağımsız denetimin zorunlu hale gelmesi, 1844 yılında İngiltere’de başlamıştır. O tarihten günümüze Batı dünyasındaki sosyo-ekonomik değişikliklere bağlı olarak bağımsız denetim amaçlarında ve tekniklerinde değişiklikler meydana gelmiştir. Tablo 1’de bağımsız denetim ve hizmet verdiği sosyo-ekonomik çevre arasındaki yakın ilişki görülmektedir. Bunun dışında, Tablo 1 aşağıdaki hususları vurgulamaktadır (Porter, 2009, s. 24):

- ❖ Toplumun ihtiyaçları ve taleplerinin zaman içinde gösterdiği değişimler doğrultusunda, bağımsız denetimin amaçları da değişmiştir. (özellikle, ticari işletmelerin niteliklerinde ve hesap verme yükümlülüğündeki değişiklikler)
- ❖ Ekonomik gelişmelerin Atlantik’in öbür kıyasına kaymasıyla, bağımsız denetim ile ilgili gelişmeler İngiltere’den, ABD’ye, oradan da bütün dünyaya yayılmaktadır.
- ❖ Bağımsız denetçiler, kullandıkları yöntemler ile, bağımsız denetim amaçları arasında, uygunluk sağlamaya çalışmaktadır.

Tablo 1 incelendiğinde, denetim ile ilgili ilk gelişmeler, ortaçağda İngiltere’de başlamıştır. Bu dönemde, bağımsız denetim çevresi, küçük ev sanayileri ve bireysel ticari girişimlerden oluşmaktaydı. Ticari işletmeler, paydaşları olan, işletme sahiplerine (hissedarlara), fonların dürüst kullanıldığı konusunda hesap vermekteydiler. Bağımsız denetimin amacı, hata ve hilelerin tespit edilmesi idi. Bu amacı gerçekleştirmek için, işletmeler ve hesap kayıtları detaylı incelenmekte, hesaplar ve bilanço arasındaki maddi tutarlılık araştırılmaktaydı.

Dönem	Bağımsız Denetim ile İlgili Gelişmelerin Merkezi	Ticari İşletmelerin ve Bağımsız Denetim Çevresinin Temel Özellikleri	Ticari İşletmelerin Hesap Verme Yükümlülüğü		Bağımsız Denetimin Amaçları	Bağımsız Denetim Tekniklerinin Temel Özellikleri
			Kime?	Neyi?		
Ortaçağ-1844	İngiltere	Küçük ev sanayileri Bireysel ticari girişimler Sanayi Devrimi ile birlikte sanayi işletmelerinin ortaya çıkışı	-İşletme sahipleri (Hissedarlar)	Fonların dürüst ve yetki dahilinde kullanımı	Hilelerin tespit edilmesi (Bilanço denetimi)	-İşlemlerin ve hesap kayıtlarının detaylı incelenmesi -Hesaplar ve bilanço arasındaki maddi tutarlılığın araştırılması
1844-1920'ler	İngiltere	-Şirketlerin sayısının ve büyüklüğünün artması -Yöneticiliğin ortaklardan ayrılması (Profesyonel muhasebeci ve denetçi sayısında artış)	-Hissedarlar -Kredi kurumları	Fonların dürüst ve yetki dahilinde kullanımı	-Hilelerin tespit edilmesi -Hataların tespit edilmesi -Borç ödeme gücünün tespit edilmesi (Bilanço denetimi)	-İşlemlerin ve hesap kayıtlarının detaylı incelenmesi -Varlıkların fiziksel gözlemlerinin ve dış kanıtların az kullanımı -Hesaplar ve bilanço arasındaki maddi tutarlılığın araştırılması
1920'ler-1960'lar	İngiltere'den ABD'ye doğru kayma	-Wall Street Krizi ve Büyük Depresyon -Şirketlerin büyümesinde, sermayenin öneminin artması -Kurumsal yatırımcıların ortaya çıkması -Profesyonel yöneticiliğin, ortaklardan ayrılmasının yaygınlaşması	-Hissedarlar -Kredi kurumları -Yatırımcılar	Fonların dürüst ve yetki dahilinde, kaynakların karlı kullanımı	-Yönetim tarafından hazırlanan finansal tablolara kredi verme güvenilirliği -Hata ve hilelerin tespit edilmesi, denetim amacı olmaktan çıktı ve önemini kaybetti (Gelir Tablosu ve Bilanço Denetimi)	-İç kontrol ve örnekleme dayalı incelemeler -Fiziksel gözlem ve muhasebe dışı kanıtların kullanılması -Yönetim tarafından sunulan finansal bilginin doğruluğu ve tarafsızlığı
1960'lar-1990'lar	ABD	-Büyük işletmeler satın almalar ve birleşmeler yoluyla gelişmeye devam etti. -Çokuluslu işletmelerin sayısı arttı -Ortakların çıkarlarından ayrılan profesyonel yöneticilerin egemenliği -Vergilendirmenin önemi arttı -Kurumsal yatırımcının hakimiyeti -İşletmeler ve denetim şirketlerindeki rekabet arttı -1987 Hisse Senedi Piyasalarının çöküşü	-Hissedarlar -Kredi kurumları -Yatırımcılar -Müşteriler -Tedarikçiler -Toplumun geneli	-Fonların dürüst ve yetki dahilinde, kaynakların karlı kullanımı -Daha kapsamlı sosyal sorumluluklar	-Yönetim tarafından hazırlanan finansal tablolara kredi verme güvenilirliği -Yönetime danışmanlık hizmetleri sağlamak	-İşletme içi ve dışı çeşitli kanıtların detaylı incelenmesi -Bilgi teknolojilerinin öneminin artması -İstatistiksel örnekleme güveninin artması -Riske dayalı denetim: -Müşterinin, işletmenin ve sektörün incelenmesi -Denetim riskine yönelik analitik incelemeler -İç kontrole dayalı güvenin tetkiki
1990'lar-günümüz	Esas olarak ABD, ancak giderek globalleşme	-Batı ekonomilerinde çok uluslu işletmelerin ve denetim kuruluşlarının egemenliği - Teknolojik gelişmelerin, kurumsal işletme çevrelerini her yönden etkilemesi -Kurumsal yönetim ile ilgili yasal düzenlemelerin artması -Şirketlere, sosyal sorumluluk ile ilgili toplumsal baskının artması -"8 Büyük"ün, "4 Büyük"e düşmesiyle birlikte, bağımsız denetimde konsantrasyonun artması - 2002 yılından itibaren bağımsız denetimde yasal düzenlemelerin artması -Uluslararası muhasebe ve denetim standartlarının kullanımının yaygınlaşması	-Hissedarlar -Kredi kurumları -Yatırımcılar -Müşteriler -Tedarikçiler -Toplumun geneli	-Fonların dürüst ve yetki dahilinde, kaynakların karlı kullanımı -Daha kapsamlı sosyal ve çevre sorumlulukları	-Yönetim tarafından hazırlanan finansal ve finansal olmayan yıllık bilgilere kredi verme güvenilirliği -Yönetime danışmanlık hizmetleri sağlamak (2002 yılından itibaren bağımsız denetim amaçlarından çıkarıldı) -İşletmenin sürekliliği ilkesi ışığında, kurumsal hileler ve şüphelerin araştırılması ve raporlanmasında sorumluluğun artması -Önemli konularla ilgili düzenleyici kuruluşlara bilgi verme beklentisi arttı -Kurumsal yönetimin korunmasına yardım etmek	-Denetim metodlarını, müşterinin işletme riskine (denetlenen kurumların amaçlarına ulaşamama riski) göre uyarlama - Müşterinin, işletmenin, içinde bulunduğu sektörün ve özellikle risklerin çok dikkatli incelenmesi - Analitik incelemelerle denetim riskinin belirlenmesi - e-ticaret / e-işletme ortamına denetimin uyarlanması (sürekliliğin ortaya çıkması)

Tablo 1: Bağımsız Denetim Amaçları ve Paydaş İlişkileri (Porter, 2009, s. 25)

1844 yılında, sanayi devrimin etkisiyle, bağımsız denetim, İngiltere’de zorunlu hale gelmiştir ve denetim mesleği için 1920’lere kadar sürecek yeni bir dönem başlamıştır. Bu dönemde şirket sayısının ve büyüklüğünün artmasıyla, profesyonel muhasebeci ve denetçi sayılarında da artış meydana gelmiştir. Ticari işletmeler, hissedarların yanı sıra, kredi kurumlarına da hesap vermeye başlamıştır. Hesap verme yükümlülüğünün kapsamı değişmezken, denetim amaçlarına, borç ödeme gücünün tespit edilmesi eklenmiştir. Bu amaçları gerçekleştirmek için, mevcut denetim tekniklerinin yanı sıra, az da olsa, varlıkların fiziksel olarak gözlemlenmesine ve dış kanıtların kullanılmasına başlanmıştır.

1920’ler ile 1960’lar arasında yer alan üçüncü dönemde, bağımsız denetimle ilgili gelişmeler, İngiltere’den ABD’ye doğru kaymaya başlamıştır. Günümüzdeki global şirketlerin ve finansal piyasaların, temellerinin atıldığı bu dönemde, şirketlerin büyümesinde sermaye ve profesyonel yöneticiliğin önemi artmıştır, kurumsal yatırımcılar ortaya çıkmıştır. Ticari işletmelerin hesap verdiği paydaşlarına, hissedarlar ve kredi kurumlarının yanı sıra, yatırımcılar da eklenmiştir. Ticari işletmeler, geçmişte, sadece fonların dürüst ve yetki dahilinde kullanımı konusunda hesap verirken, artık kaynakların karlı kullanımı konusunda da hesap vermeye başlamıştır. Hata ve hilelerin tespit edilmesi önemini kaybetmiştir. Gelir tablosu daha önemli hale gelirken, bilançonun da kullanımı devam etmiştir.

Bankacılık sisteminin gelişmesiyle birlikte, yönetim tarafından hazırlanan finansal tablolara kredi verme güvenilirliğinin tespit edilmesi, esas denetim amacı olmuştur. Denetim tekniklerinde ciddi değişimler yaşanmıştır. İç kontrol, örnekleme dayalı incelemeler, fiziksel gözlem ve muhasebe dışı kanıtların kullanılması yaygın hale gelmiştir. Yönetim tarafından sunulan finansal bilginin doğruluğu ve tarafsızlığı sorgulanmaya başlanmıştır. İlklerin gerçekleştiği bu dönemde, finansal krizlerin ilki olan, 1929 Wall Street krizi de bu dönemde yaşanmıştır.

1960’lar ve 1990’lar arasında yer alan dördüncü döneme gelindiğinde, denetimle ilgili gelişmelerin merkezinin ABD olduğu görülmektedir. Üçüncü dönemde başlayan gelişmeler bu dönemde devam etmiştir. Çokuluslu işletmelerin sayısı artmış, büyük işletmeler gelişmiş, vergilendirmenin önemi artmıştır. Kurumsal yatırımcı ve profesyonel yöneticilerin hakim olduğu bu dönemde, işletmeler ve denetim şirketlerindeki rekabet artmıştır. Ticari işletmelerin hesap verdiği paydaş grubunun, daha da genişleyerek; hissedarlar, kredi kurumları, yatırımcılar, müşteriler, tedarikçiler ve toplumun genelinden oluştuğu görülmektedir. Bu dönemde de, fonların dürüst ve yetki dahilinde, kaynakların daha karlı kullanımı konularında hesap verilirken, daha kapsamlı sosyal sorumluluklar hakkında hesap verme yükümlülüğü de eklenmiştir. Bu dönemde denetimin amacı, yönetim tarafından hazırlanan finansal tablolara kredi verme güvenilirliğinin tespit edilmesi ile yönetime danışmanlık hizmetleri sağlamaktan oluşmaktadır. Bu dönemde, bilgi teknolojilerinin önemi ve istatistiksel örnekleme olan güven artmıştır. Riske dayalı denetim kapsamında, müşteri, işletme ve sektör araştırılmış, denetim riskine yönelik analitik incelemeler yapılmış, iç kontrole dayalı güven tetkik edilmiştir.

1970’lerde denetçiler, finansal bilginin kredibilitasını arttırdığını dolayısıyla sermaye piyasaları için önemli olduğunu belirtmektedirler. (Cosserrat, s. 6)

1990’lardan günümüze kadar olan süreç incelendiğinde, denetim mesleği ile ilgili gelişmelerin, ABD’nin yanı sıra giderek globalleştiği görülmektedir. Günümüzde, Batı ekonomilerinde çokuluslu işletmeler ve denetim kuruluşları egemendir. Teknolojik gelişmeler, işletme çevresini etkilemekte, kurumsal yönetim ile ilgili yasal düzenlemeler ve sosyal sorumluluk ile ilgili toplumsal baskı artmaktadır. Günümüzde, işletmelere ait finansal ve finansal olmayan bilgilerin, kredi verme açısından güvenilirliğinin tespiti, kurumsal hilelerin araştırılması, kurumsal yönetimin korunmasına yardım etmek, düzenleyici kurumlara bilgi vermek, denetim amaçları arasında yer almaktadır. (Porter, s. 25)

Ticari işletmeler, sadece, işletme sahiplerine (hissedarlara) hesap verirken, artık, hissedarlar, kredi kuruluşları, yatırımcılar, müşteriler, tedarikçiler ve toplumun genelinden oluşan daha geniş bir gruba karşı sorumludurlar. Denetim piyasasında son on yılda, sekiz büyük denetim kuruluşunun, dörde düştüğü görülmektedir¹. Bu tarihten itibaren, denetimde yasal düzenlemeler artmış, uluslararası muhasebe ve denetim standartlarının

¹ Dört büyük denetim şirketinde; Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst and Young, KPMG ve Price Waterhouse Coopers (PwC) yer almaktadır.

kullanımı yaygınlaşmıştır. ABD, İngiltere, Japonya gibi gelişmiş ülkelerde, bağımsız denetim kuruluşlarının yaptıkları denetimleri izleyen, Kamu Gözetim Kurum'ları kurulmuştur.

2002 yılına kadar yönetime danışmanlık hizmetleri sağlamak, bağımsız denetimin amaçları arasında iken, bu tarihten sonra çıkarılmıştır. Sarbanes-Oxley Yasası ile, bağımsız denetim kuruluşlarının, denetledikleri şirketlere yönelik; iç denetim, yönetim danışmanlığı, yatırım danışmanlığı ve hukuki danışmanlık gibi hizmetler vermeleri yasaklanmıştır. (Sarbanes - Oxley Law, <http://fl1.findlaw.com> 01.01.2011)

2. Bağımsız Denetimde Teorik Yaklaşımlar

Ekonomik kararlar alan farklı taraflar, bağımsız denetim raporlarından yararlanmaktadır. Bu tarafların (hissedarlar, yöneticiler, kredi kurumları) davranış biçimleri ve birbirleri arasındaki etkileşimleri açıklayan teorik yaklaşımlar, bağımsız denetimin daha iyi anlaşılmasına yardımcı olmaktadır. Denetçinin itibarı, bağımsızlığı ve doğru raporlama ile ilgili hususların önemini, bağımsız denetim ile ilgili teoriler pekiştirmektedir.

2.1 Vekalet Teorisi

Vekalet teorisine göre, yönetici (ve şirket sahibi), bağımsız denetimin, finansal tablolardaki iddialara ve beyanlara kattığı kredibilitiyi istemektedir. Her iki taraf da kişisel çıkarlarına göre davranmaktadır ve her iki tarafın amaçları ve hedefleri farklıdır. Bu durumda, vekalet teorisine göre, şirket sahibi ve yönetici arasında bir çatışmanın olması kaçınılmazdır. Şirket sahibi, yöneticinin amaçlarının ve hedeflerinin kendi hedeflerinin gerçekleşmesi açısından zararlı olarak algılanmaktadır. (Taylor, 1994, s. 13)

Organizasyonlarda, şirket sahipleri (vekalet verenler / principals) ve onlar tarafından istihdam edilen yöneticiler (vekilleri / agents), kendi kazançlarını maksimize etmek istemektedirler. Sonuç olarak, şirket sahipleri, finansal tablolara, kontrol mekanizması olarak, ihtiyaç duymaktadırlar. Vekalet teorisinin bir varsayımına göre, vekiller de finansal tabloların hazırlanmasını olumlu karşılamaktadırlar. Aksi takdirde, vekalet verenler, vekillerin doğruyu söylediklerine, inanmak istemeyeceklerdir. Dolayısıyla vekiller, performansları hakkındaki raporlara vekalet verenlerin inanması için, bağımsız, üçüncü bir tarafın doğrulamasına ihtiyaç duymaktadırlar. Vekalet teorisinin bir başka varsayımına göre, bağımsız denetim, en uygun maliyetli kontrol mekanizmasıdır. (Bağımsız denetimlerin tabii ki belli bir maliyeti vardır, ancak profesyonel bir denetçi herkesten daha verimli çalışmaktadır.) Bağımsız denetimin tarihçesi incelendiğinde, limited şirketlerin yeni kurulduğu yıllarda, hissedarların veya yönetim kurulu üyelerinin bağımsız denetim yapmaları olağan bir durumdu. Ancak 19. yüzyılın sonlarında, yasal bir zorunluluk olmamasına rağmen, şirket sahipleri, bağımsız denetçilerden denetim yapmasını talep etmekteydi. Katı vekalet teorisinde, finansal tablolar şirket sahiplerine (ortaklar veya hissedarlar) hazırlanan raporlardır ve bağımsız denetçi de şirket sahipleri namına hareket etmektedirler. Ancak, yöneticiler, bağımsız denetimden en çok faydalanan grup olarak algılanmaktadırlar. (Gray ve Manson, 2008, s. 10)

2.2 Bilgi Hipotezi

Yatırımcılar, yatırım kararları ile ilgili beklenen getiri ve riskleri hesaplamak için bilgiye ihtiyaç duymaktadırlar. Yatırım kararlarını alırken kullandıkları finansal bilginin kalitesini arttırdığı için, denetlenmiş finansal bilgi talep etmektedirler. Bağımsız denetim, şirket içi karar almak için kullanılan finansal bilginin de kalitesini arttırmaktadır. Bilgi hipotezinin, vekalet teorisi ile örtüştüğü bazı hususlar bulunmaktadır. Vekillerin performansını izlemek için kullanılan bilgi, yatırım kararları için de kullanılmaktadır. Vekalet teorisinde, bağımsız denetim talebinde bulunan vekildir. Bilgi hipotezi, karar almada kullanılan bilginin güvenilirliğinin artırılması gerekliliğini savunmaktadır. (Cosserat, 2009, s. 42)

2.3 Rasyonel Beklentiler Teorisi

Limperg tarafından, 1926 yılında yayınladığı makaleler serisinde, toplumun güvenilir bilgi ihtiyacı ile bu ihtiyacı karşılayabilecek bağımsız denetim yöntemleri arasında ilişki kuran bir teori ortaya atılmıştır. Limperg, teorisini işletme ekonomisine dayandırarak, bağımsız denetimdeki gelişmeleri ekonomik açıdan incelemiştir. Bağımsız denetim görüşünün dayandığı uzmanlık çalışması, denetçinin raporuna olan güveni ve katma değeri

yaratmaktadır. Denetçi, raporun kullanıcılarının rasyonel beklentileri doğrultusunda işini yapmalıdır. Bir başka deyişle, denetçi, bu beklentileri hayal kırıklığına uğratmadan hareket etmelidir. Ayrıca, yapılan incelemelere dayanan bağımsız denetim raporunda, daha fazla beklenti de uyandırmamalıdır.

Limperg'in çalışmasının temeli, bağımsız denetçilerin sosyal sorumluluğu ve bağımsız denetimlerin toplum ihtiyaçlarını karşılmasına yönelik mekanizmalara dayanmaktadır. Limperg, bağımsız denetimin toplumsal önemini ve bağımsız denetim kapsamında yapılması gereken çalışmaları öne çıkarmaktadır. Finansal tabloların kullanıcılarıyla, bağımsız denetçi arasındaki ilişkide, denetçinin toplum için güvenilir vekil rolü üstlendiğini, vurgulamaktadır. (Soltani, 2007, s.9)

2.4 Sigorta Hipotezi

Bağımsız denetime olan talep hakkında daha güncel bir açıklama bulunmaktadır. Sigorta hukuki ihtilaflarda önemli bir faktördür. Denetçiler, insanların güvendiği bilginin doğruluğu hakkında, bir bakıma sigorta hizmeti sağlamaktadırlar. Bu durum, sigorta hipotezi olarak bilinmektedir. Çünkü bağımsız denetçi tarafından oluşturulan görüşlere güvenerek zarar eden insanlar, denetçinin ihmali gerekeceğini göstererek, kayıplarını geri alabilmektedirler. Kötü yönetime karşı sigorta yapılamaz ancak denetçiye karşı açılacak hasar tazminat talebi, sigorta şirketine karşı açılacak tazminat talebi ile eşdeğerdir. (Gray ve Manson, 2008, s. 10)

Wallace sigorta hipotezini şöyle açıklamaktadır: "Raporlanmış bilgi hakkındaki sorumluluğun, denetçilere aktarılması, hukuki ihtilaflarda veya yöneticiler, kredi verenler ve menkul kıymetler piyasalarındaki diğer taraflarla ilgili ihtilaflardan kaynaklanan zarar beklentisini azaltmaktadır. Davalardan kaynaklanan tazminat tutarlarının artması yönündeki beklentiler, yöneticiler ve finans piyasalarındaki profesyoneller tarafından, sigorta amacıyla, bağımsız denetime yönelik talebi arttırmaktadır."

Bağımsız denetimin sigorta amacıyla yapılmasının sebepleri şöyledir:

- ❖ Bağımsız denetim, toplum tarafından kabul edilmiş prestijli bir çalışmadır. Dolayısıyla profesyoneller ve yöneticiler, bağımsız denetim hizmetlerini kullanarak, gerekli özeni gösterdiklerini kanıtlamış olmaktadır.
- ❖ Bağımsız denetim kuruluşları sektördeki birikimleri ve birlikte dava edilecekleri için herhangi bir sigorta şirketinden çok daha verimli çalışmaktadırlar.
- ❖ Sigorta şirketleri hukuki ihtilaflarda ödeyecekleri tazminatlarla ilgili maliyet-fayda analizi yaparken, yöneticiler ve bağımsız denetim kuruluşları ödeyecekleri tutardan ziyade kaybedecekleri prestij düşünmektedirler.
- ❖ Mahkemeler, bağımsız denetim kuruluşlarını, riskin sosyalleşmesine aracılık ettiklerini düşünmektedir. Şirketlerin başarısızlıklarından bağımsız denetim kuruluşları sorumlu tutulmaktadır. Dolayısıyla bağımsız denetim kuruluşları, daha yüksek bağımsız denetim ücreti talep ederek, bu maliyeti müşterilerine yansıtmaktadır. Sonuç olarak, yüksek bağımsız denetim ücretleri, yatırımların getirisini düşürerek bütünü etkilemektedir.

3. Bağımsız Denetimi Gerektiren Nedenler

İşletmelerin faaliyetleri ile ilgili birçok kişi ve kurum bulunmaktadır. Sanayi devrimi öncesi, finansal bilgi ile ilgili olanlar sadece işletme sahipleri iken, zamanla bunlara, ortaklar, işletmeye borç verenler, profesyonel yöneticiler, çalışanlar, devlet, yatırımcılar, sendikalar ve tüketiciler de eklenmiştir. Bu kişi ve kurumların işletmelerin faaliyetleri ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgileri bulunmaktadır. Bu bakımdan, söz konusu kişi ve kurumlara paydaş grupları denmektedir. Paydaş gruplarının, işletme ile ilgili temel bilgi kaynağı işletme tarafından hazırlanan finansal tablolardır. Paydaş grupları, söz konusu finansal tabloları kullanarak kendi yararları doğrultusunda çeşitli kararlar vermek durumundadırlar. Bir tarafta işletmenin hazırladığı bilgiler, bir tarafta çok farklı bilgilere ihtiyaç duyan kişi ve kurumlar bulunmaktadır. Bu iki grup arasında, temel bilgi akışı ise finansal tablolar sağlamaktadır.(Kaval, 2007, s.6)

Muhasebe Standartları Kurulu (Accounting Standards Board standartları / ASB) tarafından yayınlanan Genel İlkeler Bildirisi ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (International Accounting Standards Board / IASB) Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunumu Çerçevesi'ne göre, muhasebe bilgisinin ilgililik ve güvenilirlik özellikleri, karar alma sürecindeki faydasını yaratmaktadır. Bağımsız denetimi aşağıdaki nedenler zorunlu kılmaktadır (Coserrat, 2009, s. 42-43):

i. Çıkar çatışmaları: Finansal tablo kullanıcılarının pek çoğu kendileri ile şirket yöneticileri arasındaki çıkar çatışmalarından endişelidirler. Bu anlayış, şirket yöneticileri tarafından sağlanan finansal tablo ve beraberindeki bilgilerin, kasıtlı olarak yöneticilerin lehine olduğu yönündedir. Çıkar çatışmaları farklı kullanıcı grupları arasında da yaşanmaktadır. Örnek olarak kredi verenler ve hissedarlar arasındaki çıkar çatışmaları verilebilir. Böylece, finansal tablo kullanıcıları, bağımsız denetçilerden finansal tablolarda yer alan bilgilerin, hem yöneticilerin hem de herhangi bir grubun lehine olmaması yönünde, güvence beklemektedirler.

ii. Önemlilik: Şirketler tarafından yayınlanan finansal tablolar, yatırım yapma, kredi verme ve diğer kararlar için önemli ve hatta bazı durumlarda tek bilgi kaynağıdır. Dolayısıyla, kullanıcılar, ilgili bütün bilgilerin finansal tablolarda yer almasını istemektedirler. Bu gereklilik, İngiltere’de Şirketler Kanunu ile, kapsamlı açıklama zorunluluğu getirmiştir. Kullanıcılar verecekleri kararların, ekonomik, sosyal ve diğer önemli sonuçları olacağı için bağımsız denetçilerden, finansal tabloların ilgili muhasebe mevzuatına uygunluğunun ve gerekli açıklamaların varlığının güvencesini istemektedirler.

iii. Karmaşıklık: Muhasebenin kapsamı ve finansal tabloların hazırlanma süreci giderek daha karmaşık hale gelmektedir. Tartışmaların ve problemlerin yaşandığı finansal enstrümanlar, kiralamarlar, emeklilik planları, vergiler, hisse başına karlarla ilgili muhasebe yöntemleri, finansal tablo hazırlayıcılarının, denetçilerin ve kullanıcıların sorun yaşadığı örneklerden bazılarıdır. Konu karmaşık hale geldikçe, yanlış yorumlama ve kasıtsız yanlışlıkların olma riski de, artmaktadır. Kullanıcıların, finansal tabloların kalitesi hakkında hüküm vermesi giderek daha zorlaşmakta, hatta imkansız hale gelmektedir. Böylece, finansal tablolarda yer alan bilgilerin kalitesi hakkında, bağımsız denetçilerin tecrübesine ve görüşüne güvenmektedirler.

iv. Uzaklık: Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe kayıtlarına, az sayıda kullanıcının, doğrudan erişme olanağı bulunmaktadır. Hatta, kayıtların incelenme olanağının olduğu durumlarda, zaman ve maliyet kısıtları kullanıcıların anlamlı inceleme yapmasını engellemektedir. Uzaklık, kullanıcıların finansal tabloların kalitesi hakkında değerlendirme yapmasını engellemektedir. Bu durumlarda, kullanıcıların önünde iki seçenek bulunmaktadır. Finansal bilgilerin kaliteli olduğunu varsayacaklar, veya üçüncü bir tarafın güvencesine dayanacaklardır. Finansal tablolardaki, finansal bilgiler sözkonusu olduğunda, kullanıcılar ikinci seçeneği tercih etmektedirler. (Cossierat, 2009, s. 44)

3.1 Ekonomik Kalkınmanın Bağımsız Denetim İhtiyacı

Sanayi devrimi ile birlikte kitlesel üretime geçişin başlaması, büyük ölçekli yatırımların yapılmasını gerektirmiştir. İktisadi yönüyle bakıldığında, gelişen ülkelerin kalkınması ve milli gelirin artması, ancak büyük ve verimli yatırımların yapılmasıyla gerçekleşmektedir. Bir ekonomide tüm mal ve hizmet üreten birimleri kapsayacak şekilde belgeleme ve kayıt düzeninin kurulması, ekonomik ilişkilerin sağlıklı işlemesi açısından büyük bir önem taşır. Belge ve kayıt düzeninin sağlıklı biçimde kurulmasında olumlu katkıları olacağına inanılan bağımsız denetim uygulaması, bu yolla, bu alandaki noksanlıkları minimum düzeye indirebilecek bir faaliyet olarak değerlendirilmektedir. (Aksoy, 2006, s. 82)

Bağımsız denetimin, vergi gelirlerinin arttırılmasında ve vergi sorunlarının çözülmesine olumlu katkıları bulunmaktadır. Vergiye esas olacak matrahın işletme yükümlülükleri tarafından saptanması, tutulan muhasebe kayıtlarına dayanılarak yapılmaktadır. Beyanların doğruluğu, muhasebe kayıtlarının doğruluğu ile vergi kanunlarında belirtilen hükümlere uygunluğuna bağlıdır. Bağımsız denetimden geçmiş tabloların vergi denetimine daha az zaman ayrılması, diğer vergi kayıp ve kaçaklar üzerinde yoğunlaşılmasına imkan tanımaktadır.

Ülke ekonomilerinin kalkınması, özel teşebbüslerin gelişmesi ile gerçekleşebilmektedir. Özel şirketler iki şekilde fon bulmaktadırlar. Bunlardan birincisi kredi kurumları, ikincisi sermaye piyasalarıdır. Kredi kurumları, şirketlerin finansal tablolarını değerlendirerek kredi kullandırmaktadır. Özellikle Basel kriterlerinin ardından, şirketler derecelendirmeye tabi tutulmaktadır. Derecelendirme sürecinde şirketle ilgili değerlendirilen en önemli unsurlardan biri, finansal tablolardır. Şirketlerin fon bulacakları ikinci yol ise, sermaye piyasalarıdır. Özel şirketler, sermaye piyasalarında tahvil veya hisse senedi ihraç ederek fon yaratmaktadırlar. Şirketlerin, fon bulmak için seçtikleri her iki yöntemde de, bağımsız denetimden geçmiş mali tablolara ihtiyaçları vardır.

Dolayısıyla ekonomik kalkınmanın önemli unsurlarından biri olan, sermaye piyasalarının gelişmesi ve uzun vadeli kredi hacminin büyümesinde, bağımsız denetimin katkısı bulunmaktadır.

3.2 Finansal Sistemin Bağımsız Denetim İhtiyacı

Her geçen gün daha da karmaşık hale gelen günümüz ekonomilerinde, farklı amaçlara uygun ve tutarlı karar verebilmek için, karar işleminde yararlanılan bilgilerin geçerli ve güvenilir olması gerekmektedir. Güvenilir olmayan bilgi, kaynakların etkin kullanımını engelleyerek topluma ve karar alıcının kendisine zarar vermektedir. (Güredin, 2000, s.4)

Yatırımcılar, şirketler tarafından ilan edilen finansal tablolara dayanarak, şirketleri izlemektedirler. Şirketler, finansal tablolar üzerinde oynama yaparak, yatırımcılardan bilgi saklayabilmektedirler. Bir şirket hakkındaki olumlu bilgi, yatırımcıları, o hisse senedine yatırım yapmaya yönlendirmektedir. Bu durumda hisse senedinin borsadaki değeri artmaktadır. Bir şirket hakkındaki olumsuz bilgi de yatırımcılarını, o hisse senedini satmaya yönlendirmektedir. Böylece hisse senedinin borsadaki değeri düşer. Şirketler hakkındaki bilgilerin piyasaları bu denli etkileyecek güçte olması bağımsız denetimin de önemini arttırmaktadır. (Madura, 2006, s. 152)

Bağımsız denetçilerin, yatırımcılara ve kredi verenlere finansal tabloların doğru hazırlandığına dair tarafsız görüşler sunma yükümlülüğü bulunmaktadır. Bağımsız denetçiler, bu görüşleri sunmak için uygun bir gruptur çünkü onlar (1) eğitim ve tecrübeye sahiptirler, (2) gerekli kayıtları inceleme izinleri vardır, (3) bağımsız denetim yaptıkları şirketlerin çalışanları değildirler. Bağımsız denetçiler, yatırımcılar ve kredi verenler tarafından, şirketin finansal tablolarının gardiyanları olarak kabul edilmektedirler. (Taylor, 1994, s. 13)

Son yıllarda pek çok şirket (Enron, Tyco, WorldCom, Lehman Brothers), finansal tablolarını hazırlarken, alışılmadık muhasebe yöntemleri kullanmışlardır. Bağımsız denetim kuruluşlarının da bu usülsüz muhasebe yöntemlerine izin vermesiyle problem daha da büyümüştür. Bazı şirketlerin hisse senetlerinin değer kaybetmemesi için, finansal tablolardaki bilgiler gerçeği yansıtmamaktadır. Denetim piyasasındaki rekabetten dolayı, denetim kuruluşları da mevcut müşterilerini kaybetmemek için, finansal tablolarda verilen yanlış bilgiler göz yummuşlardır. Bu durum, yatırımcıların sınırlı veya yanlış bilgi edinmesine yol açmıştır.

Sermaye piyasalarının en gelişmiş olduğu ülkelerden biri olan ABD’de, Sermaye Piyasası Kurulu’nun (Security Exchange Board / SEC) baş muhasebecisi Turner 2001 yılında şu açıklamayı yapmaktadır (Porter, 2009, s. 14): “Yatırımcıların, sermaye piyasalarına olan güvenini sürekli kılmak hayati önem taşımaktadır. Amerika’da bugün, yaklaşık iki yetiştikten biri, hisse senedi, veya yatırım fonu, veya bireysel emeklilik olarak, tasarruflarını menkul kıymet piyasalarında değerlendirmektedir. Bu yatırımlar, Amerika’daki ve Dünya’daki şirketler için trilyonlarca dolar sermaye sağlamıştır. Bu sermaye, ekonomi motorumuz için yakıt, yeni işletmelere fon, onlarca milyon kişiye iş olanağı sağlamaktadır. Ancak, yatırımcıların tasarruflarını piyasalara yönlendirme arzusu, sürekli bir hak olarak algılanmamalıdır. Kamu güveni, yatırım kararlarında kullanılan finansal verilerin güvenilirliği ile başlar ve biter. Dolayısıyla, yüzyıldan uzun süredir, ABD’deki sermaye piyasasındaki yatırımcılar, bağımsız, üçüncü bir taraf olan, bağımsız denetçinin, şirket yöneticileri tarafından hazırlanan defterleri ve finansal tabloları incelemesine güvenmişlerdir.”

Sermaye piyasalarının verimli çalışması bağımsız denetim mekanizmasının kalitesine bağlıdır. Sermaye piyasalarında 3 farklı verimlilik kavramı bulunmaktadır (Plaats, 2000, s. 626):

i. Kurumsal verimlilik: Yatırımcılar için yeterli bilgi, piyasalara erişim kolaylığı, piyasaların istikrarı ve doğruluğu konusunda kamuoyu güveninin olduğu durumlarda sağlanmaktadır.

ii. Tahsis verimliliği: Sermayenin, şirketlere optimal düzeyde dağıtılması durumunda sağlanmaktadır.

iii. Operasyonel verimlilik: İzleme ve uygulama maliyetleri de dahil olmak üzere, işlem maliyetlerinin minimize edilmesi durumunda sağlanmaktadır.

Sermaye piyasalarında, finansal raporlama hem tahsis, hem de kurumsal verimlilik açısından önemlidir. İlgili ve karşılaştırılabilir finansal bilgiler, tahsis verimliliğine, güvenilir ve şeffaf finansal bilgiler de kurumsal verimliliğe katkıda bulunmaktadır.

Sermaye Piyasası Kurulu, halka açık şirketlerde, bağımsız denetimi zorunlu kılmıştır. 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanununa Tabi Ortaklık ve Kuruluşların Finansal Tablo ve Rapor Düzenleme, Kamuya Duyurma ve Bağımsız Denetleme Yükümlülüklerinin Belirlenmesine İlişkin Genel Açıklama Tebliği Seri: XII, No 1, Bölüm I Ortak Hükümler, Madde 4 ile, halka açık şirketlerin finansal tablolarının bağımsız denetimden geçmiş olma zorunluluğu getirilmiştir. Bu maddeye göre, sermaye piyasası kanununa tabi menkul kıymetlerini halka arz etmiş veya hisse senetlerini halka arz etmiş sayılan anonim ortaklıkları, aracı kurumlar, menkul kıymet yatırım ortaklıkları ve menkul kıymet yatırım fonlarının kamuya açıklanmak üzere düzenlenecek yıllık ve ara finansal tablolar için bağımsız denetim yaptırma zorunluluğu getirilmiştir. (SPK Tebliği, Seri: XII No: 1, <http://www.spk.gov.tr/search.aspx> 15.02.2011)

3.3 İşletmelerin Bağımsız Denetim İhtiyacı

İşletmelerde, finansal tabloların bağımsız denetimi, yasal zorunlulukların dışında, iç ve dış kullanıcılara doğru ve güvenilir bilgi verebilmek için yapılmaktadır. İç kullanıcılar, işletmenin performansı ile ilgili bilgiye ihtiyaç duyan departman yöneticileri, genel müdür, yönetim kurulu üyeleri ve hissedarlardır. Dış kullanıcılar arasında, potansiyel yatırımcılar, kredi kurumları, vergi idaresi, sendikalar ve tedarikçiler sayılabilir.

Bağımsız denetim sürecinde, işletmenin iç kontrol ve muhasebe sistemleri incelenmekte, aksaklıkları ve eksiklikleri tespit edilmektedir. Denetçi, bağımsız denetim faaliyetleri sonunda şirketin aksayan yönlerini, varsa, yanlış uygulamaları bir tavsiye mektubu ile denetlenen işletmeye bildirmektedir. Böylece bağımsız denetimin, işletmeye dışardan, başka bir gözle bakışı neticesinde tespit ve yanlış giderme fonksiyonu ile birlikte personelin eğitimine destek fonksiyonu doğmaktadır. (Kaval, 2007, s.5)

Denetlenmiş finansal tablolar, resmi kurumlar için, sunulan finansal rapor ve vergi beyannamelerine temel oluşturduklarından, bu bildirimlerin güvenilirliği artırılmış ve böylece devlet tarafından yapılabilecek bir vergi denetiminin yapılma olasılığı, azalmış olmaktadır. Ayrıca denetlenmiş finansal tablolar, kredi olanaklarının genişletilmesini sağlamaktadır. (Güredin, 2000, s.16)

Bağımsız denetim, işletmeler açısından yararları aşağıdaki başlıklar altında özetlenebilir (Cosserat, 2009, s.45):

i. Sermaye piyasalarına erişim: Ülkemizde ve dünyada, halka açık şirketlerin finansal tablolarının, bağımsız denetimden geçme zorunluluğu bulunmaktadır.

ii. Düşük maliyetli sermaye: Özellikle Basel II kriterlerinin, bankacılık sektöründe kullanımının yaygınlaşmasıyla, finansal tabloları bağımsız denetimden geçen şirketler, daha düşük maliyetli kredi kullanacaklardır. Kısacası bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar, şirketin kredibilitesini arttıracaktır.

iii. Verimsizliğin ve hataların azaltılması: Finansal tablolar denetimlerinin, çalışanların verimliliği ve dürüstlüğü üzerinde olumlu etkisi bulunmaktadır. Bağımsız denetimin olacağı bilgisi, çalışanların muhasebe sürecindeki hatalarını ve zimmete geçirilen varlıkları azaltacaktır. Benzer şekilde, denetçilerin, finansal raporlama sürecindeki varlığı, şirket yöneticileri üzerinde kısıtlayıcı etkisi bulunmaktadır. Finansal tablolardaki bilgilerin kontrol edileceği gerçeği, yöneticilerin hile yapmalarını azaltacaktır.

iv. Kontrol, risk değerlendirme ve operasyonel gelişmeler: Denetim standartları, denetçilerin, finansal tablolardaki maddi hata riskini değerlendirme sürecinin bir parçası olarak, iç kontrol sistemlerini ve işletme riskinin belirlenmesini istemektedir. Denetçi, bağımsız denetim sırasındaki gözlemlerine dayanarak, yönetime, işletmenin içinde bulunduğu riskler, kontrollerin nasıl artırılabilir ve operasyonel verimliliğin artırılması ile ilgili tavsiyeler verebilmektedir. Özellikle küçük ve orta ölçekli işletmeler için ekonomik kazanç çok önemlidir. Bağımsız denetimden geçmiş finansal bilgilerin açıklanmasının, şirketlerin hisse senedi fiyatları üzerinde doğrudan bir etkisinin olmadığı gözlemlenmiştir. Bunun sebebi, bağımsız denetim sonuçlarının, yönetim

tarafından, resmi olarak açıklanmasından önce finansal basına verilmesidir. Ancak denetlenmiş finansal tablolar, yanlış bilgilerin yayılmasını engelleyerek, finansal piyasaların verimli çalışmasına yardımcı olmaktadır.

4. Bağımsız Denetim Süreci ve Son Gelişmeler

Denetimin ilk uygulandığı yıllardan bu yana, aradan geçen yüz yıldan fazla sürede, denetim teknikleri ile ilgili de büyük gelişmeler olmuştur. Geçmişte işlemler ve hesap kayıtları detaylı incelenip, hesaplar ve bilanço arasındaki maddi tutarlılık araştırılırken, günümüzde istatistiksel örnekleme ve riske dayalı denetim yöntemleri uygulanmaktadır. İşletme ve içinde bulunduğu sektör çok dikkatli araştırılmakta, denetim riski, analitik incelemeler ile belirlenmektedir. İşletme içi ve dışı kayıtlar detaylı olarak incelenmekte, yönetim tarafından sunulan finansal bilginin doğruluğu ve tarafsızlığı irdelenmektedir. Bilgi teknolojileri yaygın olarak kullanılmakta, e ticaret işlemlerine yönelik denetim hizmetleri de verilmektedir. (Porter s. 25)

Artık standart bir denetim uygulaması yerine, işletme riskine göre denetim yöntemleri uyarlanmaktadır. İşletme ve içinde bulunduğu sektör ve riskler çok dikkatli incelenmekte, denetim riski, analitik incelemeler ile belirlenmektedir. Son on yılda, işletme riski yaklaşımı, bağımsız denetim firmaları tarafından yaygın olarak kullanılmaya başlandı. İşletme riski, işletmenin amaçlarını gerçekleştirme üzerinde olumsuz etkisi olan olaylardır. İşletme riski yaklaşımında, işletme bir bütün olarak ele alınarak, içinde bulunduğu riskler incelenir ve finansal tablolar üzerindeki etkisi değerlendirilir. İşletmeyi ve finansal tabloları etkileyen risk faktörleri, dış ve iç risk faktörleri olarak ikiye ayrılmaktadır. Dış risk faktörlerine örnek olarak, politik risk, ekonomik risk, ve yasal riskler verilebilir. İç risk faktörlerine örnek olarak, stratejik risk, operasyonel risk, yönetim riski, teknolojik risk, piyasa riski ve finansal riskler verilebilir. (Millichamp, s. 184-188)

“İşletmeyi ve Bulunduğu Ortamı Anlamak ve Önemli Ölçüde Yanlışlık Riskini Belirlemek”, başlıklı Uluslararası Denetim Standardı 315, (International Standards on Auditing / ISA 315) ve “Belirlenen Risklere Göre Denetçinin Kullandığı Süreçler” başlıklı ISA 330’a göre, bağımsız denetçi, işletme hakkında kapsamlı bilgi edinerek, yüksek riskli denetim alanlarına yoğunlaşmaktadır. Denetçi, müşterinin içinde bulunduğu riskler hakkında detaylı bilgiye sahip olduğu için, bu konuda denetlenen işletmeye tavsiyelerde bulunarak, denetimin değer yaratma olgusuna da katkıda bulunmaktadır.

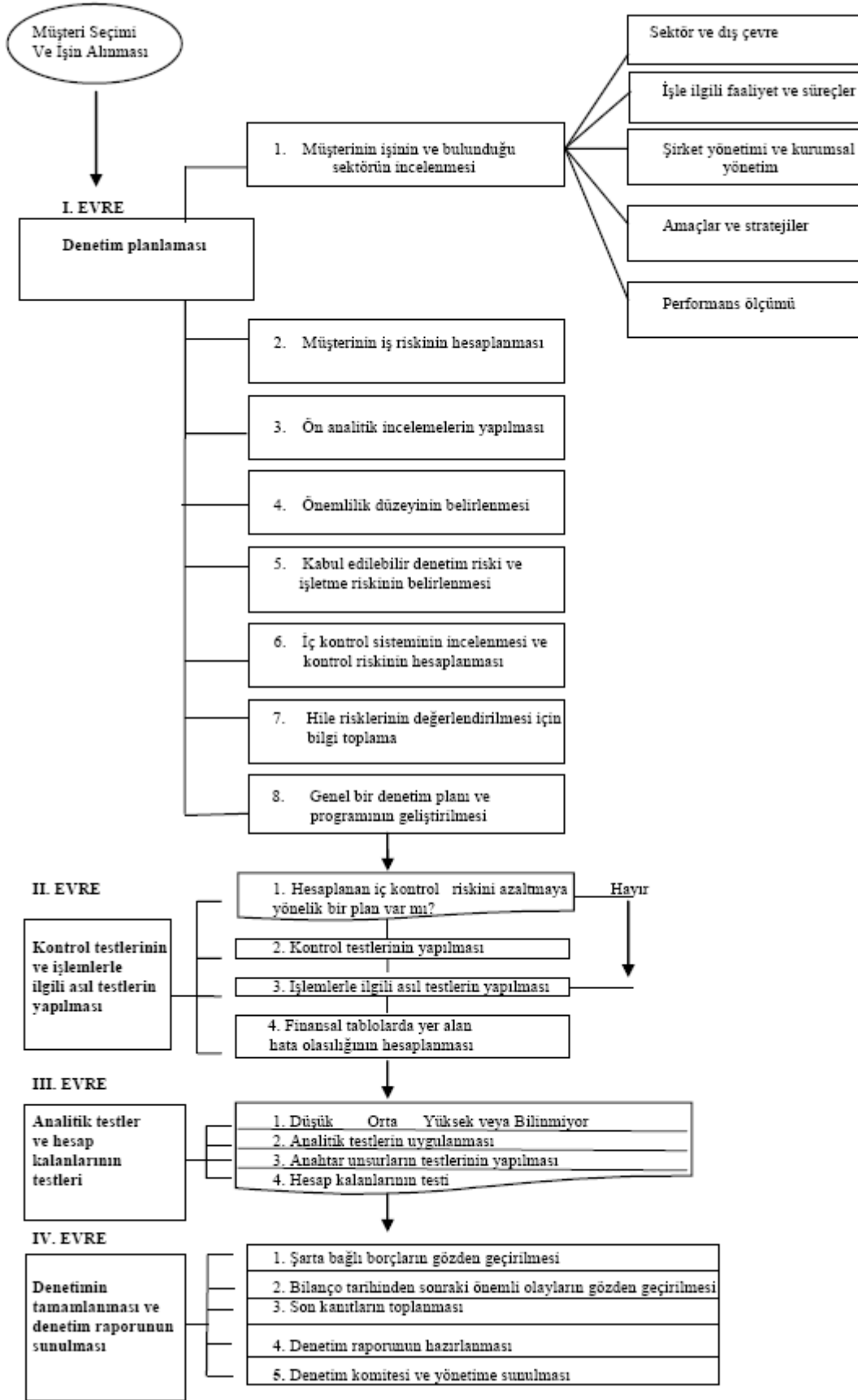
Denetçilerin ana sorumluluğu, denetledikleri müşterilerin finansal tablolarının, şirketin finansal durumunu doğru ve hilesiz olarak yansıttıkları hususunda bir görüş oluşturmaktır. Bu görüşü oluşturmak için, denetçi, bağımsız denetim süreci boyunca, yeterli ve uygun sayıda kanıtı toplayıp değerlendirmektedir. Bütün bağımsız denetimlerde, denetim süreci benzer olmakla birlikte, denetlenen şirketler ölçek, kurumsal yapı ve karmaşıklık açısından farklılıklar göstermektedirler.

Bağımsız denetimlerin etkili ve verimli yürütülebilmesi için, dikkatli planlanıp, kontrol edilmesi gerekmektedir. Bu da, bağımsız denetim sürecinde, yeterli personel çalıştırmayı ve dosyalamayı beraberinde getirmektedir. Müşteri seçimi ve işin alınmasından sonra denetim süreci, denetim planlaması ile başlar. II. ve III. Evreler denetim planının yürütülmesini, IV. Evre ise denetim sonucuna ulaşılmasını ve raporlamayı kapsamaktadır. Yukarıdaki bilgiler ışığında oluşturulan, Tablo 2’de denetim süreci detaylı olarak incelenmiştir.

I. Evre denetim planlamasıdır. Denetim planlamasının ilk aşaması, müşterinin işinin ve içinde bulunduğu sektörün incelenmesidir. Sektördeki riskler, muhasebe uygulamaları, işle ilgili faaliyet ve süreçler, şirket yönetimi ve kurumsal yönetim, amaçlar ve stratejiler ile performans ölçümü hakkında bilgi toplanmaktadır. Şirket yönetimi, denetçinin şirket ile ilgili doğru verileri elde etme açısından önem taşımaktadır. Şirketin amaçları ve stratejileri, finansal tabloların güvenilirliği, yasalara ve düzenlemelere uygunluğu hakkında denetçiye yararlı olabilecek bilgiler içermektedir.

Bu veriler ışığında, ikinci ve üçüncü aşamada, müşterinin iş riski hesaplanır ve ön analitik incelemeler yapılmaktadır. Özellikle son yıllarda, önemi giderek artan müşteri iş riskinin, iyi analiz edilmesi gerekmektedir. Yüksek iş riski, işletmenin sürekliliğini olumsuz olarak etkilemektedir. Bu durum da denetim riskini arttırmaktadır. Müşteri iş riski analiz edilirken, önce, müşteri şirket detaylı olarak incelenir sonra müşterinin içinde bulunduğu sektör incelenmektedir. Sonuç olarak, şirket verileri ile sektör verileri karşılaştırılmaktadır.

TABLO 2: Bağımsız Denetim Süreci (Arens vd., 2005, s.193 – 489)



Üçüncü evrede analitik testler ve hesap kalanlarının testi yapılmaktadır. Dördüncü evrede denetim tamamlanmakta ve denetim raporu sunulmaktadır. Bu evrede, şarta bağlı borçlar ve bilanço tarihinden sonraki önemli olaylar gözden geçirilmektedir. Bu evrede son kanıtlar toplanmakta ve denetim raporu tamamlanarak, denetim komitesi ve yönetime sunulmaktadır.

Bağımsız denetimin her safhasında, eleştirel yaklaşım büyük önem taşımaktadır. Müşterilerin içinde bulunduğu koşullar birbirinden çok farklıdır. Başkaları inandığı için, doğru olmayan kanıtlara inanmak kolaydır ve bu da, denetçinin yanlış yargıya ulaşmasına neden olabilir. Bağımsız denetim sürecinde çizelgeler, kontrol listeleri ve iş programlarından oluşan kapsamlı dökümantasyon kullanılmaktadır. Ancak bağımsız denetim sadece standart denetim testlerinin yapılmasından ve ilgili formların doldurulmasından ibaret değildir. Denetçiler farklı koşullarda, doğru sonuca varmak için mesleki yargı oluşturmaktadırlar. Dolayısıyla denetçiler, müşterinin işini ve içinde bulunduğu şartları çok iyi anlamalıdır. (ICAEW, <http://www.icaew.com/>, 04.08.2009, s. 39-40)

İnternet üzerinden yapılan ticaretin, dünyada hızla yayılması ile, bağımsız denetim e-ticaret ortamına uyarlanmakta, bu gelişmeler, sürekli denetim kavramını gündeme getirmektedir. Güvenilir finansal bilginin yaratılmasında, internete dayalı finansal raporlama dili olan, eXtensible Business Reporting Language / XBRL (Kapsamlı İşletme Raporlama Dili) kullanımı artmaktadır. XBRL, kolay erişilebilir, güncel, güvenilir ve kapsamlı bilgiye düşük maliyetle ulaşılmasını sağlamaktadır. (The challenge of XBRL)s1-2 Elektronik ortamda, muhasebe bilgilerine ve denetim kanıtlarına anlık erişimin sağlanması, bağımsız denetçilere, hesap döneminin tamamlanmasını beklemeden sürekli denetim yapma imkanı tanımaktadır. Bu yeni teknoloji, klasik yazılı dökümantasyonun kullanıldığı, denetim teknikleri yerine, elektronik, eş zamanlı ve doğrudan bilgiye erişim özelliklerine sahip yeni denetim tekniklerinin kullanılmasını sağlamaktadır. Sürekli denetim uygulaması, finansal tablolarda yapılan yanlışlıkları azalttığı gibi, denetlenen şirketin iç kontrol ve muhasebe bilgi sistemlerinin düzenli olarak izlenmesine imkan vermektedir. (Rezaee, 2001, s. 157-158)

Planlamanın dördüncü aşamasında önemlilik düzeyi, beşinci aşamada, kabul edilebilir denetim riski ve işletme riski belirlenmektedir. Altıncı aşamaya gelindiğinde, iç kontrol sistemi ve kontrol riskleri hesaplanmaktadır. Denetlenen şirketin iç kontrol sistemi, bağımsız denetim sürecinde yapılacak işler ve planlanması konusunda belirleyicidir. İç kontrol sistemi iyi çalışan bir şirketin kontrol riski daha düşük olmaktadır. Bu durum, denetçinin işini kolaylaştırmaktadır. İç kontrol sistemi iyi çalışan bir şirketin bağımsız denetim süreci daha kısa olmaktadır. İç kontrol sisteminin çok zayıf olduğu durumlarda, denetçi görüş bildirmekten kaçınabilmekte veya sözleşmeden çekilebilmektedir.

Planlama sürecinde hileyle ilgili incelemelerin ve testlerin yapılması gerekmektedir. Yedinci aşamada, hile risklerinin değerlendirilmesi için bilgi toplanmaktadır. Son aşama olan sekizinci aşamada, genel bir denetim planı ve programı geliştirilmektedir. Tablo 2'de görüldüğü üzere, günümüzde denetim planlaması, denetim sürecinin ciddi bir kısmını oluşturmaktadır.

Denetim planlamasından oluşan, birinci evrenin tamamlanmasından sonra, ikinci evre olan kontrol testlerinin ve işlemlerle ilgili asıl testlerin yapılmasına geçilmektedir. Hesaplanan iç kontrol riskini azaltmaya yönelik bir plan varsa, kontrol testleri yapılmakta, sonra işlemlerle ilgili asıl testler yapılmaktadır. Böyle bir plan yoksa, doğrudan, işlemlerle ilgili asıl testlerin yapılmasına geçilmektedir. Ardından son aşama olan, finansal tablolarda yer alan hata olasılığı hesaplanmaktadır.

Sonuç

Son yıllarda yaşanan finansal krizler, dikkatleri muhasebe ve denetim mesleği üzerinde toplamıştır. Denetim mesleği, ortaya çıktığı sanayi devriminden, bugüne kadar büyük bir değişim geçirmiştir. Bağımsız denetimin ekonomik ve finansal kararlar alan farklı taraflar (hissedarlar, yöneticiler ve kredi kuruluşları) açısından önemi ve gerekliliği, vekalet teorisi, bilgi hipotezi, rasyonel beklentiler teorisi ve sigorta hipotezinden oluşan teorik yaklaşımlar ile açıklanmaktadır.

Günümüzde ticari şirketlerle ilgili, paydaş grubu giderek çoğalırken, bu grupların bağımsız denetime olan ihtiyaçları da artmaktadır. Çıkar çatışmaları, önemlilik, finansal tabloların karmaşıklığı, ve muhasebe kayıtlarına erişimin zorluğu, bağımsız denetimi zorunlu kılmaktadır. Ülkelerde ekonomik kalkınmanın gerçekleşmesi, sağlıklı işleyen finansal sistemin bulunmasına bağlıdır. Ekonomik kalkınmanın gerçekleşmesi, finansal sistemin

ve şirketlerin varlığını sürdürebilmeleri için, sistemdeki çeşitli tarafların doğru ve güvenilir bilgiye ihtiyacı bulunmaktadır.

Finansal krizlerin giderek sıklaşması, yatırımcıları tedirgin etmektedir. Yaşanan finansal krizlerin sonunda, şirketlerin muhasebe ve finans bilgilerinin çarpıtıldığına ortaya çıkmasıyla, yatırımcıların, şirketlere, denetçilere ve finansal bilgilere olan güvenini giderek azalmıştır. Bu durum, şirketlerin finansal piyasalardan fon bulma şansını düşürmektedir. Uzun vadede, ekonomik kalkınma için tehlikeli sonuçlar doğurabilir. Yatırımcıların, finansal piyasalara olan güvenini sağlanması hususunda, denetim mesleği ve bağımsız denetçinin varlığı büyük önem taşımaktadır. Piyasaların etkin çalışması, bağımsız denetim mekanizmasının kalitesine bağlıdır. Bağımsız denetim, denetlenen şirketin sermaye piyasalarına erişimini ve düşük maliyetli sermaye bulmasını kolaylaştırır. Ayrıca denetlenen şirketteki verimsizliğin ve hataların azaltılmasına katkıda bulunur. Denetçi, şirketin içinde bulunduğu riskler, kontrollerin nasıl arttırılabileceği ve operasyonel verimliliğin arttırılması ile ilgili, şirket yönetimine tavsiyeler vermektedir.

Bağımsız denetimin, 1844 yılında İngiltere’de zorunlu hale gelmesinden bu yana, dünyada meydana gelen sosyo-ekonomik gelişmelere bağlı olarak, denetim amaçlarında ve tekniklerinde değişiklikler meydana gelmiştir. Başlangıçta, küçük ev sanayileri ve bireysel ticari girişimlerden oluşan denetim çevresinde, günümüzde, Batı ekonomilerinde çokuluslu işletmeler ve denetim kuruluşları egemendir. Teknolojik gelişmeler, işletme çevresini etkilemekte, kurumsal yönetim ile ilgili yasal düzenlemeler ve sosyal sorumluluk ile ilgili toplumsal baskı artmaktadır. İngiltere, 1930’lara kadar, denetimle mesleği ile ilgili denetimlerin merkezi olmuştur. Sonrasında, ABD denetimle ilgili gelişmelerin merkezi haline gelmiştir. Günümüzde ABD hala bu gelişmelerin merkezi durumundadır ancak, uluslararası düzenleyici kurumlar da giderek önem kazanmaktadır.

Hesap verme yükümlülüğü, başlangıçta sadece, fonların dürüst ve yetki dahilinde kullanımı konusunda iken, 2000’li yıllarda bu yükümlülüğe, kaynakların daha karlı kullanımı, sosyal ve çevre sorumlulukları hakkında, kapsamlı, hesap verme yükümlülüğü de eklenmiştir. 1900’lerin başında, bağımsız denetim amacı, bilançodaki hata ve hilelerin tespit edilmesiydi. Günümüzde, işletmelere ait finansal ve finansal olmayan bilgilerin, kredi verme açısından güvenilirliğinin tespiti, kurumsal hilelerin araştırılması, kurumsal yönetimin korunmasına yardım etmek, düzenleyici kurumlara bilgi vermek, denetim amaçları arasındadır. 2002 yılına kadar yönetime danışmanlık hizmetleri sağlamak, bağımsız denetimin amaçları arasında iken, bu tarihten sonra çıkarılmıştır.

Denetim sürecinde, denetim planlamasının önemi ve kapsamı artmış bulunmaktadır. Bütün bağımsız denetimlerde, denetim süreci benzer olmakla birlikte, denetlenen şirketler ölçek, kurumsal yapı ve karmaşıklık açısından farklılıklar göstermektedirler. Bağımsız denetimlerin etkili ve verimli yürütülebilmesi için, dikkatli planlanıp, kontrol edilmesi gerekmektedir. Bu da, bağımsız denetim sürecinde, yeterli personel çalıştırmayı ve dosyalamayı beraberinde getirmektedir. Şirket yönetimi, denetçinin şirket ile ilgili doğru verileri elde etme açısından önem taşımaktadır. Şirketin amaçları ve stratejileri, finansal tabloların güvenilirliği, yasalara ve düzenlemelere uygunluğu hakkında denetçiye yararlı olabilecek bilgiler içermektedir.

Denetim riskinin düşürebilmek ve denetim kalitesini arttırmak için, müşterinin işi ve içinde bulunduğu sektör incelenerek, iş riski hesaplanmaktadır. Özellikle son yıllarda, önemi giderek artan müşteri iş riskinin, iyi analiz edilmesi gerekmektedir. Yüksek iş riski, işletmenin sürekliliğini olumsuz olarak etkilemektedir. Bu durum da denetim riskini arttırmaktadır.

Son on yılda yaşanan finansal bilginin güvenilirliği ile ilgili gelişmeler, ulusal ve uluslararası düzenleyici kurumların bağımsız denetimle ilgili çalışmalarını hızlandırmıştır. Finansal bilginin güvenilirliğini arttırmak için bağımsız denetimin kalitesi ön plana çıkmıştır. Bu duruma paralel olarak bağımsız denetim amaçları ve bağımsız denetim sürecin de değişimler yaşanmıştır. Finansal raporlamada, XBRL gibi internet bazlı sistemlerin kullanılması ile, sürekli denetimin yapılabilme olanakları doğmuştur. Gelecekteki yeni teknolojiler, güvenilir ve güncel finansal bilginin daha hızlı ve etkili yapılması için, gerekli altyapıyı sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

1. ARENS, A.A, ELDER, R.J., BEASLEY, M.S. (2005), Auditing and Assurance Services; An Integrated Approach, (10 th Edition), USA: Prentice Hall.
2. AKSOY, T., (2006), Tüm Yönleriyle Denetim: AB Müzakere ve Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Paradigma, (Cilt 1-2), Ankara: Yetkin Yayınları.
3. COSSERAT, G.W., RODDA, N., (2009), Modern Auditing, (Third Edition), United Kingdom: Wiley
4. GRAY, I., MANSON, S., (2008) The Audit Process – Principles, Practice and Cases, (Fourth Edition), U.K.: Thomson Learning.
5. GÜREDİN, E., (2000)“Denetim”, (10. Baskı), İstanbul: Beta Basım.
6. HORNGREN, C.T., HARRISON, W.T., OLIVER, M.S., (2009) Accounting, (Eighth Edition), New Jersey: Pearson.
7. ICAEW (2002), Audit Quality,
8. http://www.icaew.com/index.cfm/route/139481/icaew_ga/PDF, (04.08.2009)
9. KAVAL, H., (2007) Muhasebe Denetimi: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleriyle, (İkinci Baskı), Ankara: Gazi Kitabevi.
10. MADURA, J., (2006), Financial Institutions and Markets, (Seventh Edition), China: Thomson South-Western.
11. MILLICHAMP, A.H., TAYLOR, J.R., (2008), Auditing, (Ninth Edition), London: Cengage Learning.
12. PORTER, B., SIMON, J., HATHERLEY, D., (2009), Principles of External Auditing, (Third Edition), England: Wiley.
13. REZAEI, Z., ELAM, R., SHARBATOGHLIE, (2001) Continuous Auditing: The Audit of the Future, Managerial Auditing Journal, 16 (3), s. 150-158
14. Sarbanes - Oxley Law, <http://fl1.findlaw.com/news.findlaw.com/cnn/docs/gwbush/sarbanesoxley072302.pdf> s. 3763 (01.01.2011)
15. SOLTANI, B., (2007), Auditing: An International Approach, England: Prentice Hall.
16. SPK (1992), Sermaye Piyasası Kanuna Tabi ortaklık ve Kuruluşların Mali Tablo ve Rapor Düzenleme, Kamuya Duyurma ve Bağımsız Denetleme Yükümlülüklerinin Belirlenmesine İlişkin Genel Açıklama Tebliği, Seri:XII No:1, <http://www.spk.gov.tr/apps/Mevzuat/> (15.02.2011)
17. TAYLOR, D.H., GLEZEN, G.W., (1994) Auditing Integrated Concepts and Procedures, (Sixth Edition), USA: John Wiley and Sons Inc.