

# ULUSLARARASI MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARININ ULUSAL DÜZEYDEKİ MEVZUAT İLE İLİŞKİSİ: TÜRKİYE ÖRNEĞİ

Semih ZENCİRKIRAN\*

## ÖZ

Günümüzde hemen her alanda karşılaştığımız “standartlar”, uluslararası kuruluşların öncülüğünde kurumsallaşmış, belli kurallar çerçevesinde uluslararası seviyede kabul edilen metinler haline gelmektedir. Sonraki aşama ise, uluslararası standartların ulusal düzeyde uygulanması, yani, yasal düzenlemeler ile meşru bir zemine yerleşmesidir. Bu çalışma ile küresel ölçekteki standartlaşma uygulamalarının, muhasebe ve denetim alanındaki seyri ve Türkiye’deki yansımaları anlaşılmaya çalışılacaktır. Bu amaçla uluslararası platformlarda kabul edilen muhasebe ve denetim standartları ile bunları oluşturan kurulların yapısı incelenmiş olup bu standartların Türkiye’de ne şekilde kabul gördüğü, uygulandığı, hangi araçların ve kurumların bu süreçte yer aldığı gibi hususlar üzerinde durulmuştur. Sonuç olarak, muhasebe ve denetim alanındaki standartların tavsiye nitelikli metinlerden, yasal düzenlemeler ile uygulanması zorunlu metinlere dönüştükleri; bu süreçte uluslararası metinlerin tercüme edilerek aynen benimsendiği ve ulusal standartlar haline geldiği, kamu sektörü için oluşturulan standartların özel sektörde uygulanan standartlara yakınsadığı ve aradaki farklılığın giderek azaldığı görülmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Standartlaşma, Muhasebe Standartları, Denetim Standartları, Küreselleşme, Yasal Düzenlemeler.

## THE RELATIONSHIP OF NATIONAL REGULATIONS WITH INTERNATIONAL ACCOUNTING AND AUDITING STANDARDS: THE EXAMPLE OF TURKEY

### ABSTRACT

Today, the standards that we encounter in almost every field of life are first established by an international organization according to a defined due process, and they emerge as internationally accepted written texts. Next stage is to implement those international standards at the national level i.e. to position them on a legal basis with legal regulations. This study aims at understanding the course of the standardization practices at global scale in the fields of accounting and auditing, and their reflections in Turkey. For this purpose, the study focuses on the structure of the internationally accepted accounting and auditing standards and the boards which create them and on issues such as how those standards are accepted and implemented in Turkey and what kind of tools and entities take part in this process. Eventually, it is seen that the standards in the field of accounting and auditing were turned into obligatory texts from advisory tools through legal regulations; that, in this process, international texts were translated and adopted verbatim and became national standards; that the standards established for public sector converged private sector standards; and that the difference in between those gradually diminished.

\* Sayıştay Başdenetçisi, semihzencirkiran@sayistay.gov.tr

**Keywords:** Standardization, Accounting standards, Auditing standards, Globalization, Regulations.

## **GİRİŞ**

18. ve 19. yüzyıl, serbest ekonomi anlayışının Batı Avrupa'da gelişip dünya geneline yayıldığı ve benimsenmeye başlandığı bir dönem olmuştur. Bu dönemde önemli icatlar sonucunda sanayi devrimi gerçekleşirken, üretimde standartlaşma ile kitlesel üretimler ortaya çıkmış ve bu gelişme kapitalist serbest ticaretin itici gücü olmuştur. Kitlesel sanayi üretiminde yaşanan ilk standartlaşma uygulamaları daha sonraki yıllarda tüm sanayi, tarım ve hizmet üretimlerini de içine alacak şekilde ve uluslararası boyutta gelişmiş ve yaygınlaşmıştır.

20. yüzyıl ise, iki dünya savaşı sonrasında devlet müdahalesinin, ekonomik gelişme için gerekli olduğuna inanılan bir dönem olmuştur. Bu dönemde, devletin, ekonomik ve sosyal hayata müdahale ederek refahı artırması beklenmiştir. Bu görevi üstlenen devletler kanun, yönetmelik ve diğer düzenlemelerle yapılacak müdahalenin çerçevesini belirlemiştir. Müdahaleci devlet, görünmez el prensibi ile ekonominin dengeye geleceğini düşünen serbest piyasa taraftarları ve bu prensiplere göre serbest ticaret yapmak isteyen şirketlerin faaliyetlerini sınırlayıcı bir sistem ortaya çıkarmıştır. Her ülkenin kendi müdahaleci ve farklı politikaları; gümrük duvarları, farklı işleyen ticaret ve muhasebe kuralları ile vergi düzenlemeleri serbest ticaretin önündeki engeller olarak karşımıza çıkmıştır.

1970'lerden itibaren başlayan ekonomik serbestleşme uygulamalarıyla kapitalist ekonominin aracı standartlar ile sosyal ve müdahaleci devletin aracı olan yasal düzenlemeler karşı karşıya gelmiştir. Özellikle, uluslararası kuruluşlar tarafından oluşturulan standartların yasal düzenlemeleri etkileme süreci hızlanmıştır.

Türkiye, 24 Ocak 1980 kararları ile ekonomisini serbest piyasaya açan bir ülke olarak, bu süreçten etkilenmiş ve birçok alandaki uluslararası standardı veya standart setini benimseyip kabul etmiştir. Bu alanlardan bir tanesi de muhasebe ve denetim alanıdır. Muhasebe ve denetim alanında uluslararası standartlar benimsenip kabul edildikten sonra bu standartların özel sektörün yanında kamu sektöründe de kullanımına ilişkin yasal düzenlemeler yapılmıştır. Dolayısıyla, uluslararası standartların ulus devletinin yasal düzenleme faaliyetine etkide bulunduğu bir süreç söz konusu olmuştur.

Bu çalışmanın amacı, uluslararası alandaki standartlaşma uygulamalarının ulusal düzeydeki yansımalarını anlamak ve bu gelişmeler ile ulus devletinin yasal düzenlemeleri arasındaki ilişkinin boyutlarını ortaya koymaktır. Çalışmanın kapsamı, muhasebe ve denetim alanındaki uluslararası standartlar ile sınırlıdır. Ayrıca, Türkiye'deki özel ve kamu sektöründeki yasal düzenlemeler çerçevesinde bu ilişki değerlendirilmeye çalışılacaktır.

## **1. “STANDART” KAVRAMININ DEĞERLENDİRİLMESİ**

Adam Smith’in, işne üretiminde standartlaşmanın ve işbölümünün etkilerinden ilk kez bahsettiği Ulusların Zenginliği kitabının yayımlanmasından yaklaşık yüzyıl kadar sonra 1901 yılında Londra’da kurulan Mühendislik Standartları Komitesi, (Engineering Standards Committee) dünya tarihinde ilk defa, belli bir ürünün üretimi için standart oluşturan yapı olarak karşımıza çıkmıştır. Daha sonra, ‘Britanya Standartlar Enstitüsü’ne dönüşecek olan bu kuruluşun ardından; farklı cins, çeşit, malzeme ve ölçülerde üretilen ürünlerin ulus devlet içindeki ticaretinde uyuşma ve verimlilik sıkıntılarını gidermeyi amaçlayan ve standart belirleyen kurumlar diğer ülkelerde de kurulmaya başlanmıştır. Bu dönemde savaşlar nedeniyle askeri cephane ve malzeme üretiminde verimliliğin artırılması ihtiyacı, standartlaşmanın itici gücü olmuştur. 1917 yılında Almanya’da “Deutsches Institut für Normung”, 1918 yılında Fransa’da “Commission Permanente de Standardisation” ve 1918 yılında Amerika’da “American National Standard Institute” kurulmuştur. Ulusal devletlerdeki bu gelişme, 1947 yılı şubat ayında Uluslararası Standardizasyon Kuruluşunun (ISO) kurulmasıyla küresel bir platforma taşınmıştır. ISO’nun kuruluş tarihine değin, standartlaşma alanında ortaya çıkan gelişmeler daha çok belli bir ürünün kitlesel (massive) üretimini ilgilendiriyordu. Bu dönemden sonra standart oluşturma kapsamı, hizmet veya diğer herhangi bir süreci içerecek şekilde zaman içinde genişlemiştir (Ping, 2011: 5, 13).

Uluslararası Standardizasyon Kurumu (ISO) “standart” kavramını “uluslararası platformda kabul edilen bir organizasyon tarafından uzlaşma (konsensus) yoluyla kabul edilip onaylanan bir belge” olarak tanımlamaktadır (ISO, 2003: 5). Aynı tanımda bu belgenin “belirli bir faaliyetin veya onun sonuçlarının belirli şartlar altında optimum derecede başarılı olabilmesi için gerekli genel şart ve kurallar ile yapılması gerekenleri” belirteceği ifade edilmektedir. ISO yaptığı bu tanımın altına ilave ettiği notta standartların “ bilim, teknoloji ve deneyimlerin ortak bir sonucu olması ve optimum kamu yararını hedeflemesi gerektiği”ni belirtmektedir.

Günümüzdeki örneklerini dikkate aldığımızda, standart olarak ele alacağımız bu belgeyi ortaya koyacak bir organizasyon veya kurumun varlığı, bu kavramın en önemli unsuru olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca, hangi konular hakkında standart belirleneceği ve belge içindeki teknik bilgi ve özelliklerin neler olacağını belirleyen bir standartlaşma süreci de diğer önemli bir unsurdur.

ISO, kendi çıkardığı standartların kullanılmasıyla elde edilecek faydayı da şu şekilde tanımlamaktadır;

“ ISO uluslararası standartları ürün ve hizmetlerin güvenilir, tehlikesiz ve iyi kalitede olmasını teminat altına almaktadır. Kayıp ve hataları azaltıp, verimliliği artırması ve bu sebeple maliyetleri azaltmasından dolayı iş dünyası için stratejik bir araçtır. Şirketlerin yeni piyasalara açılmasına, gelişmekte olan ülkelerde üretim sektörlerinin belirlenmesine, doğru ve adil bir küresel ticaretin oluşmasına imkân sağlar” (ISO, 2016).

Dolayısıyla, standart kavramının, serbest ticaretin dünya genelinde yapılabilmesini kolaylaştıran bir araç olarak değerlendirildiği görülmektedir. Bunun doğal bir sonucu olarak, sermaye çevrelerinin bu aracı dünya genelinde yaygınlaştırması, standart oluşturulan ürün kapsamını genişletici faaliyetlerde bulunması da kaçınılmaz olmaktadır.

Muhasebe ve denetim alanındaki uluslararası standartların oluşumu ve gelişiminin de bu kapsamda değerlendirilmesi gerektiği düşünülmektedir. Zira, günümüzde muhasebe alanında en önemli standart belirleyici yapı olan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) Vakfı kuruluş tüzüğü'nün ikinci maddesinde; finansal raporlama standartlarının, yatırımcılara, küresel sermaye piyasalarında yatırım kararları almalarında ve diğer ekonomik kararlarında yardımcı olmayı amaçladığı açıkça belirtilmektedir (IFRS, 2013: 5).

## **2. ULUSLARARASI MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI İLE STANDART BELİRLEYİCİ YAPILAR**

Günümüzde yaygın bir şekilde, ISO'nun tanımladığı anlamda "standart"lar ve standart oluşturan yapıların var olduğu görülmektedir. Ayrıca, 1980 sonrası liberal politika ve iktisadi gelişmelerin bu süreci hızlandırdığı ve bunun sonucunda farklı kültürlerin olduğu, farklı dillerin konuşulduğu coğrafyalarda bile aynı ölçülerde ürün talebinin ortaya çıkmaya başladığı, aynı mali tablonun üretildiği ve benzer kamu politikalarının uygulandığı kolayca gözlenmektedir. Yeni pazarlar arayan sermaye yatırımcısı ve serbest ticareti savunan iş dünyası için önem arz eden bu düzenin kurulmasına sağladığı katkı nedeniyle; uluslararası standart oluşturan organizasyonlar ve uluslararası standartların dünya genelinde yaygınlaştırılması hususu IMF, Dünya Bankası, G20, Basel Komitesi gibi kuruluşlarca da desteklenmekte ve bazı programları bu kuruluşlar tarafından finanse edilmektedir (IMF ve WB, 2011: 6).

Bu gelişmelere paralel olarak muhasebe ve denetim alanında da uluslararası standart belirleyici kuruluşlar ortaya çıkmış ve kabul ettikleri standartları ulus devletler genelinde yaygınlaştırmak için yoğun çaba içine girmişlerdir.

Standart belirleyici uluslararası kuruluşların ortaya çıkışında kamu kesiminden ziyade özel sektör temsilcileri (muhasebeci dernekleri, banka birlikleri, iç denetçiler vb.) etkili olmuştur (Addis, 2012: 14). Bu yapılar bağımsız standart koyucu birimler olduklarını, şeffaf bir süreç sonunda standartların belirlendiğini ve ilgili tüm kesimlere açık bir fikir alış verişi sonucunda standartlarda uzlaşma sağlandığını ifade etmektedirler (IFRS, 2015: 1). Ancak, ifade edilen bu hususların, bağımsızlık başta olmak üzere detaylı olarak irdelenmesi ve gerçekliklerinin bilimsel olarak ortaya konulması gerektiği düşünülmektedir. Muhasebe ve denetim alanındaki en önemli uluslararası standart belirleyici kuruluşlar ve bu kuruluşların yayımladıkları standartlara aşağıda yer verilmiştir;

### **a) Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) ve Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS)**

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), uluslararası muhasebe standardı oluşturma alanında ilk teşebbüs olup 1973 yılında kurulmuştur. Londra merkezli bu komite 1973 ve 2001 yılları arasında 41 tane uluslararası muhasebe standardı (International Accounting Standard/IAS) belirlemiştir. Bu komite, 2001 yılında, görev ve fonksiyonlarını IFRS Vakfı bünyesindeki Uluslararası Muhasebe Standartları Kuruluna (IASB) devretmiş ve görevine son verilmiştir.

### **b) Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS)**

2001 yılında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Vakfı (IFRS Found) ve bu vakıf bünyesinde muhasebe standardı oluşturacak Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) kurulmuştur. Daha önceki yıllarda kabul edilen 41 adet Uluslararası Muhasebe Standardı (IAS) bu kurulca da muhafaza edilmiş, ancak bundan sonra oluşturulacak yeni standartların adı Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) olarak değiştirilmiştir.

IFRS vakıf tüzüğünde kuruluşun en önemli amacının, küresel düzeydeki ekonomik girişimciye yatırımlarında ve ekonomik karar alma sürecinde faydalı olacak; uluslararası platformda kabul görmüş, yüksek kalitede, anlaşılır ve uygulanabilir finansal raporlama standartları geliştirmek olduğu belirtilmektedir (IFRS, 2013: 5). Ayrıca, IFRS standartları ile ulusal muhasebe standartları arasındaki farklılıkların giderilmesi amacıyla bu standartların kullanımının teşvik edilmesi, uygulama karışıklıklarının giderilmesi diğer amaçlar olarak tüzükte yer almaktadır.

### **c) Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) ve Uluslararası Denetim Standartları (ISA) ile Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (IPSAS)**

IFAC, 1977 yılında, muhasebecilerin ulusal meslek örgütlerinin uluslararası üst örgütü olarak Münih'te kurulmuştur. Bu örgüt, muhasebecilik mesleğinin gelişiminin yanı sıra küresel anlamda standart geliştirmeyi de temel amaçlarından biri olarak belirlemiştir. Bu amaçla bünyesinde şimdiye kadar dört kurul oluşturulmuş olup, her bir kurul kendi alanında uluslararası standart geliştirmektedir.

#### **• Uluslararası Güvence ve Denetim Standartları Kurulu (IAASB)**

IAASB, 1978 yılında “Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi” (IAPC) adıyla kurulmuş, 2002 yılında yeniden yapılandırılarak ismini değiştirmiştir. Bu kurul, strateji belgesine göre, denetim ve güvence konusunda kamu ve özel sektör için dünya çapında standart belirleyen ve bunu yaparken kamu yararı gözetilen bağımsız bir yapıdır. (IAASB, 2015: 1). Dünya genelinde uygulanan “Uluslararası Denetim Standartları”nı (ISA) kabul edip yayımlamaktadır.

- Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu (IPSASB)

1997 yılında oluşturulan IPSASB, kamu kesimi için muhasebe standartları geliştirmek ve rehberlik amacıyla kurulmuştur. Kurul faaliyetlerinin finansmanında, Dünya Bankası, Asya Kalkınma Bankası, Kanada Profesyonel Muhasebeciler Derneği, Güney Afrika Muhasebe Standartları Kurulu, Kanada, Yeni Zelanda ve İsviçre hükümetlerinden doğrudan veya aynı olarak destek sağlamaktadır. 1997'den beri 31 adet "Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standardı" (IPSAS) yayımlanmıştır (IPSASB, 2016).

- Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu (IEASB)
- Uluslararası Muhasebeciler için Etik Standartları Kurulu (IESBA)

#### **d) Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları (Sayıştaylar) Birliği (INTOSAI) ve Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Denetim Standartları (ISSAI)**

INTOSAI 1953 yılında, ulusal Sayıştayların (Yüksek Denetim Kurumları) uluslararası üst örgütlenmesi olarak kurulmuştur. Bu örgüt de muhasebe ve denetim alanlarındaki standartlaşma faaliyetlerinden etkilenererek, 2002 yılında kamu denetiminin profesyonelce yapılabilmesi ve yüksek kalitede bir çıktı elde edilebilmesi için denetim rehberlerinin ya da yönetmeliklerinin standartlara dayalı olması ve tüm dünya genelinde uygulanması gerektiğine karar vermiştir (INTOSAI Strategic Plan 2005-2010). Bu politikanın yansıması olarak 2010 yılında kabul edilen standartlar seti, ISSAI olarak adlandırılmış ve tüm dünya genelindeki Sayıştayların bu standartları kullanması için çağrı yapılmıştır.(INTOSAI, 2010: 1)

ISSAI'ler, özel sektör için genel kabul görmüş denetim standartlarından (ISA, İç Denetim Standartları) farklı olarak, Sayıştayların organizasyon yapıları, hukuki konumları ve sahip olmaları gereken düzenlemeleri de içeren standartlar getirmekte ve dört düzeye ayrılmaktadır (INTOSAI, 2014: 1).

- Kurucu İlkeler (ISSAI 1)
- Yüksek Denetim Kurumlarının İşleyişine İlişkin Önkoşullar (ISSAI 10-ISSAI 99)
- Temel Denetim İlkeleri (ISSAI 100- ISSAI 999)
- Denetim rehberleri (ISSAI 1000- ISSAI 5899)

Dördüncü düzey ISSAI'ler, INTOSAI tarafından kabul edilen üç denetim türü olan mali denetim, uygunluk denetimi ve performans denetimi için ayrı başlıklarda sınıflandırılmıştır. Mali tabloların denetimi ile ilgili olan ISSAI 1000 ve ISSAI 2999 arasındaki standartlar, IFAC/IAASB tarafından kabul edilmiş olan "Uluslararası Denetim Standartları"na (ISA), INTOSAI Mali Denetim Alt Komitesince hazırlanan "uygulama notları"nın eklenmesiyle oluşturulmuşlardır. IFAC tarafından hazırlanan standartlar özel sektör ihtiyaçları dikkate alınarak hazırlandığı için kamu sektöründe

özellik arz eden durumları içermemektedir. Bu nedenle, kamu sektöründe yapılan denetimin özellik arz ettiği noktalarda açıklamalar içeren “Uygulama Notları” hazırlanmıştır. Örneğin; IFAC/IAASB tarafından kabul edilen ISA 200 nolu denetim standardı, INTOSAI tarafından aynen kabul edilip, kamu kesimi için özellik arz eden durumları içeren uygulama notu ilave edilmek suretiyle ISSAI 1200 nolu standart elde edilmektedir (INTOSAI, ISSAI 1200).

### Şekil 1. ‘ISSAI 1200’ nolu Standart ile ‘ISA 200’ nolu Standardın Metin Kapakları



### e) Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ve Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları

Ulusal ve bölgesel kuruluşlarıyla iç denetimin mesleki gelişimi ve uygulama alanının genişlemesi amacıyla faaliyette bulunan IIA, 1941 yılında, özel sektör iç denetçileri tarafından kurulmuştur. Enstitü, iç denetim mesleğinin profesyonelce ve yüksek kalitede yerine getirilmesini sağlamak için standart oluşturmakta ve iç denetçilerin sertifikalandırılmasına ilişkin programlar yürütmektedir (IIA, 2012: 1).

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), iç denetim mesleğini tüm yönleriyle kapsayan ve küresel ölçekte uygulanabilirliği olması düşünülen Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesini geliştirmiştir. Yüksek kalitede bir iç denetimi amaçlayan

bu çerçevenin uygulanması zorunlu kısmı; iç denetimin tanımı, Etik Kurallar ve Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarından oluşmaktadır. Dolayısıyla iç denetim ile ilgili standartlar aslında daha kapsamlı bir bütünün parçasıdır (IIA, 2012: 2).

### **3. MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARININ TÜRKİYE'DEKİ GELİŞİMİ VE YASAL DÜZENLEMELERLE OLAN İLİŞKİLERİ**

Türkiye'de, Cumhuriyetin ilk yıllarında vergi toplanması esasına dayalı bir özel sektör muhasebe alt yapısı bulunmaktaydı (Güvemli vd., 2012: 28-29). Bunun yanında, 1927 yılında kabul edilen 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile bir devlet muhasebesi sistemi kurulmuş olup, devlet gelir ve giderlerinin kaydı, bütçe ile bağlantısının kurulması, kesin hesabın çıkarılması ve denetimi amaçlanmıştır. Özel sektör yatırımlarının yetersiz olması nedeniyle devlet sermayesi ile kurulan Sümerbank, Sanayi ve Maadin Bankası, Etibank ile Ziraat Bankası ve bunların bünyesindeki iktisadi devlet teşekküllerinin mali yönetimi, muhasebe ve denetimine ilişkin usuller (17.6.1938 tarih ve 3460 sayılı yasa) o dönemde gelişmekte olan özel sektör kuruluşlarına yol gösterici olmuştur (Güvemli vd., 2012: 39)

1972 yılında, iktisadi devlet teşekkülleri için tasarlanan "Tek düzen muhasebe sistemi" uluslararası gelişmelere paralel bir yapı olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak, muhasebe ve denetim alanında ortaya çıkan küresel standartlaşma çalışmalarının ülkemizdeki yansımalarını, 24 Ocak 1980 sonrasındaki ekonomik yapı içinde daha net bir biçimde görülmektedir. Bu yansımaları kronolojik olarak şu şekilde sıralanabilir:

"-1981 yılında Sermaye Piyasası oluşmuş ve SPK kurulmuştur. Türkiye'de piyasanın oluşmaya başlamasıyla birlikte yine defterler vergi bazlı tutulmuş ve bununla birlikte, finansal tablolar uluslararası muhasebe standartlarını desteklemiş ve açıklanmıştır.

- 1987 yılından sonra Avrupa Birliği'ne tam üyelik için başvurulması sonucunda AB düzenlemeleri etkisinde kalındığı görülmektedir.

- 1989 yılında Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği kurulmuştur ve muhasebe mesleğinin sahiplenilmesi ve örgütlenmesi anlamında önemli bir gelişme niteliğindedir.

- 1992 yılında Maliye Bakanlığı tarafından Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği yayınlanmıştır. Bu tebliğ akademisyenler tarafından hazırlanmıştır ve Avrupa Birliği ülkelerindeki muhasebe uygulamaları hükümlerine genel olarak uygundur.

- 1994 yılında TÜRMOB bünyesinde 60 üyeli Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu oluşturulmuştur ve bu kurul 19 adet uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu ulusal muhasebe standartları yayınlanmıştır. Yasal yaptırım bulunmadığı için çalışmalar tavsiye niteliğinde kalmıştır.



- 1999 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na eklenen bir madde ile bağımsız ve özerk olmak üzere Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun (TMSK) kurulması kabul edilmiş olup (4487 nolu Kanun'la), bu kurul 7 Mart 2002 tarihinde faaliyete geçmiştir ve 9 üyeden oluşmaktadır.

- TMSK'nın stratejisi, uluslararası muhasebe standartları ile tam uyumlu standartlar yayınlamaktır.

- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ile yapılan lisans anlaşmaları çerçevesinde TMSK tarafından, bir kavramsal çerçeve, 38 adet muhasebe standardı, 21 adet yorumdan oluşan uluslararası finansal raporlama standartları setinin çevirisi yapılarak Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

- 2000 yılında Avrupa Birliği tarafından halka açık tüm şirketlerin 2005 yılı mali tablolarında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na tabi olmalarını gerektiren bir muhasebe düzenlemesi onaylanmış ve Avrupa'da yeni bir dönem başlamıştır.

- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu, bankalar için 1 Kasım 2006, Hazine Müsteşarlığı, Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile Bireysel Emeklilik Şirketleri için 1 Ocak 2008 Sermaye Piyasası Kurulu, ihraç ettikleri sermaye piyasası araçları bir borsada işlem gören ortaklıklar, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ile bunların bağlı ortaklıkları, iştirakleri ve iş ortakları için 9 Nisan 2009 tarihinde kendi alanları ile ilgili olarak daha önce yayınlamış oldukları muhasebe tebliğ ve yöntemlerini yürürlükten kaldırarak TMS'leri uygulamaya koymuşlardır” (Kocamaz, 2012: 111).

2011 yılında Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun (KGK) kurulmasıyla artık muhasebe ve denetim alanındaki standart oluşturma yetkisi tek elde ve kamu kesimi ağırlıklı bir yapıda toplanmış olmaktadır. Kurum, daha önce kabul edilmiş TMS'leri aynen benimsemiş, buna ilave olarak IFRS olarak bilinen “Uluslararası Finansal Tablo Standartları”nı Türkçeye tercüme ederek ‘Türkiye Finansal Raporlama Standartları’ (TFRS) adıyla yayımlamıştır ve yayımlamaya devam etmektedir. Benzer şekilde IFAC/IAASB tarafından oluşturulan “Uluslararası Denetim Standartları” (ISA) da Türkçeye tercüme edilerek Türkiye Denetim Standartları (TDS) olarak yayımlanmaktadır.

Ayrıca, “uluslararası standartlarla uyumlu ulusal standart oluşturma” yetkisiyle donatılmış olan KGK (KGK ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK 9/1-a), oluşturduğu standartların uygulamasıyla ilgili ikincil mevzuatı, diğer bir deyişle yönetmelik, tebliğ sirküler gibi düzenlemeleri yapma yetkisine de haizdir. Sonuç olarak, uluslararası kurumların kabul ettiği standartlar, yönetmelik, tebliğ, sirküler gibi yasal düzenlemelere çevrilerek yaptırımı olan hukuki bir zemin yaratılmış olmaktadır.

Türkiye’de özel sektör için geçerli olan yukarıdaki kronolojik gelişmeler, devlet muhasebesi ve devlet kamu kurumlarının denetimini kapsamamaktadır. Ancak, uluslararası muhasebe ve denetim alanındaki standartlaşma çalışmalarının, Türkiye’deki devlet muhasebesi ve devlet kurumlarının denetimindeki standartlaşma çabalarını ciddi bir biçimde etkilediği düşünülmektedir.

2005 yılında Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü bünyesinde oluşturulan Devlet Muhasebe Standartları Kurulu (DMSK), devlet muhasebesi alanında standart oluşturma ve uygulayıcı düzenlemeler yapma yetkisiyle donatılmıştır. Bu kurul tarafından oluşturulan ve kabul edilen “Devlet Muhasebe Standartları”<sup>1</sup> incelendiğinde; Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarının (IPSAS) Türkçeye tercüme edilerek, bazı uyarlamalar dışında, neredeyse aynen kabul edildiğini görmekteyiz. Hâlbuki bağımsız bir kurul olduğu iddiasındaki Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları kurulunca (IPSASB) oluşturulan bu standartların oluşumundaki kamu kesiminin ağırlığı şüphelidir. Zira bu kurul, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesindeki bir kuruldur ve daha ziyade özel sektör kuruluşlarının temsilinin ağırlıklı olduğu bir yapı olduğu üyelerinin incelenmesinden anlaşılmaktadır. IPSAS Kurulunda, kamu kesiminden gelen üye sayısı son yıllarda arttırılmış olsa da IFAC bünyesinde yer almasından dolayı bu yapının özel sektör tarafından etki altında bulunduğu söylenebilmektedir (The IPSASB Governance Review Group, 2014;17) Netice itibariyle uluslararası kamu sektörü muhasebe standartları (IPSAS), Resmi Gazete’de yayımlanarak aynen kabul edilmekte, bütçe ve muhasebe usul yönetmelikleri ve diğer ikincil düzenlemeler yoluyla yasal bir altyapıya kavuşmak suretiyle kamu sektöründe uygulanmaktadır.

Benzer bir durum, kamu kurumlarının denetimi ile ilgili standartlar için de geçerlidir. Türkiye’de kamu denetimi, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile iç ve dış denetim olarak iki düzeyde kurgulanmış ve bu denetimlerin “genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları”na uygun olarak yapılacağı belirtilmiştir. İç denetim alanında standartların “İç Denetim Koordinasyon Kurulu” tarafından oluşturulacağı aynı kanunda ifade edilmiş, dış denetim için ulusal düzeyde standart belirleme yetkisi ise 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile dış denetimi yerine getiren Sayıştaya verilmiştir.

İç Denetim Koordinasyon Kurulunca 2011 yılında alınan bir kararla “Kamu İç Denetim Standartları” belirlenmiş ve bu standartlar 16.08.2011 tarih ve 28027 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Kamu kesimi için ulusal düzeyde kabul edilen bu standartlar; Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından oluşturulan “Uluslararası İç Denetim Standartları”nın tercüme edilerek, bazı kelimelerin Türkçeye uyarlanması dışında, neredeyse aynen kabul edilmesiyle oluşturulmuştur.

1 Devlet Muhasebe Standartlarının güncel haline erişim için link: <http://www.dmsk.gov.tr/?p=calismalar>

Dolayısıyla, özel sektör kuruluşlarının temsil ettiği uluslararası bir yapı olan IIA<sup>2</sup> tarafından kabul edilen uluslararası standartların, Türkiye’de kamu sektörünün denetiminde uygulanmasının yasal düzenlemeler aracılığıyla bir zorunluluk haline getirildiği görülmektedir.

Kamu kesiminde gerçekleştirilen dış denetim konusunda, Türkiye’de oluşturulmuş bir denetim standart seti henüz bulunmamaktadır. Bununla birlikte 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nda, dış denetimin “uluslararası kabul görmüş denetim standartları”na uygun bir şekilde yerine getirileceği belirtilmektedir.<sup>3</sup> Dış denetim organı olan Sayıştay tarafından hazırlanan “Düzenlilik Denetimi Rehberi”<sup>4</sup> ve diğer denetim rehberleri dikkate alındığında, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Birliği (INTOSAI) tarafından kabul edilen Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarının (ISSAI) denetimler için esas alındığı görülmektedir. Ortada ISSAI’leri veya herhangi bir standart setini açıkça, doğrudan kabul eden bir yönetmelik, tebliğ ve benzeri yasal düzenleme olmasa da yakın gelecekte ISSAI’lerin de diğer örneklerde olduğu gibi nerdeyse hiç değiştirilmeden, benzer yöntemlerle aynen kabul edileceği düşünülmektedir. Ayrıca, mali tabloların denetimi için kabul edilen ISSAI’lerin (1000 ve 2999 arası numaralı ISSAI’ler), IFAC denetim standartlarını aynen içermesi, vurgulanması gereken bir diğer önemli husustur. Böylece, uluslararası bir kamu kuruluşu örgütlenmesi olan INTOSAI, tüm dünyadaki kamu sektörü denetimlerinde özel sektör denetim standartlarının kullanılmasını teşvik etmektedir (INTOSAI, 2010: 1). Standartlar aracılığıyla yapılan bu teşvikler, ulusal boyutta yasal düzenlemelere dönüştüğü ölçüde yasal zorunluluklara da dönüşmüş olmaktadır.

#### **4. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME**

Uluslararası standartların, ulusal düzeyde aldığı şekil, sunum ve uygulama biçimi ülkeden ülkeye farklılık göstermekte olup, bu sürecin iki önemli boyutu vardır. Bunlardan birincisi, uluslararası bir kuruluşun oluşturduğu standartların neredeyse hiçbir değişiklik yapılmadan yasal düzenlemeler yoluyla ulusal mevzuata dâhil edilmesi, ikincisi ise muhasebe ve denetim alanında özel sektör ve kamu sektörü arasındaki uygulama farklılıklarının büyük ölçüde ortadan kalkmasıdır.

Türkiye’de özel sektör için muhasebe ve denetim alanında standart oluşturma fonksiyonu, özel kesim ağırlıklı bir yapıdan kamu kurumu bünyesinde yer alan bir kurula geçmiştir (TÜRMOB’tan Kamu Gözetim Kurumuna). Bunun sonucu olarak

2 Uluslararası İç Denetim Enstitüsü ile ilgili bilgi için internet broşürü linki : <https://na.theiia.org/aboutus/Public%20Documents/IIA%20Brochure.pdf>

3 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, Madde-35

4 Sayıştay Rehberine erişim için: <http://www.sayistay.gov.tr/Tr/Upload/files/mevzuat/rehberler/rehber-v3.pdf>

standartlar, tavsiye nitelikli kararlardan, yasal düzenleme (yönetmelik, kurul kararı, tebliğ, sirküler vb.) yoluyla yaptırım olan hukuki zorunluluklara dönüşmüştür. Bu süreçte, uluslararası standartların Türkçeye çevrilmesi, Türk hukuk sistemi ve kamu kesimini dikkate alan küçük çaptaki uyarlamalar dışında olduğu gibi kabul edilmesi yolu seçilmiştir.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS), Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS), Uluslararası Denetim Standartları (ISA), Uluslararası İç Denetim Standartları (IIA) gibi standartlar özel sektörde faaliyet gösteren şirketler için tasarlanmıştır. Özel sektör ve kamu sektörü arasındaki muhasebe ve denetim alanındaki mevcut uygulama farklılıklarına rağmen uluslararası standartların kamu sektörü için de benimsendiği görülmektedir. Örneğin, Türkiye’de kamu sektörü için kabul edilen “Devlet Muhasebe Standartları” (DMS), Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları’ndan (IPSAS) yapılan uyarlama ile oluşturulmuştur. IPSAS ise IFAC/IPSASB, yani özel sektör temsilcilerinin ağırlıklı olduğu ve bağımsızlığı konusunda tartışmalar bulunan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu bünyesindeki bir kurul tarafından oluşturulmaktadır.

Benzer durum INTOSAI tarafından kabul edilen Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI) için de geçerlidir. INTOSAI, IFAC tarafından kabul edilen ‘Uluslararası Denetim Standartları’ni (ISA) mali tablo denetimi ile ilgili olarak aynen kabul etmiş ve sadece uygulama notu ilavesi suretiyle mali tablo denetimi ile ilgili ISSAI’ler olarak yayımlamıştır. INTOSAI, bünyesinde yer alan üyelerine, yani birer kamu kurumu olan Sayıştaylara, bu standartları kullanma çağrısı yapmaktadır. Bu gelişmeler ışığında, muhasebe ve denetim alanında kamu ve özel sektör uygulamalarının da büyük ölçüde birbirine yaklaştığını ve daha da yaklaşacağını söylemek mümkündür.

## KAYNAKÇA

- Addis, Micheal R. (2012), Achieving IASB Independence; Creating an Independent International Accounting Standards Board (IASB) through the Examination and Comparison of the Organizational Structures of the IFRS Foundation, the Financial Accounting Foundation (FAF), and the German Accounting Standards Committee (GASC), Pennsylvania State University.
- Best, Jacqueline (2009), Standarsizing Global Norms and Informalizing Authority: The IMF and World Banks's New Policy Strategies, Paper Prepared for ECPR Joint Sessions, Lisbon 14-19 April 2009 <https://ecpr.eu/Filestore/PaperProposal/8a871ab8-0cfe-4987-a11f-bc79026e91dd.pdf>. (Erişim Tarihi:14.03.2016)
- Demir, Volkan, Oğuzhan Bahadır (2009), UFRS TFRS Kapsamında İşletme Birleşmeleri ve Konsolidasyon, Nobel Yayın Dağıtım, İstanbul, Şubat.
- Demir, Volkan (2009), TFRS/UFRS Kapsamında Finansal Araçlar, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, Nisan, s. 1,2.
- Demirel, Burcu, Utku - Kemal Gürsoy (2011), Mali Çözüm Dergisi, Sayı 103, İstanbul Ocak-Şubat, s. 20.
- Güvemli, Oktay, Arif Aytulun, Bülent Şişman (2013), Türkiye'de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi, MUFİTAD Dergisi, Sayı 4, Ocak, s. 19-49.
- IAASB (2015), IAASB Strategy Document for 2010-2015; Fulfilling Our Public Interest Mandate in an Evolving World, IFAC/ IAASB, [http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/IAASB-Strategy-2015-2019\\_0.pdf](http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/IAASB-Strategy-2015-2019_0.pdf), (Erişim Tarihi: 14.03.2016).
- IFRS (2013), The IFRS Foundation Constitution; Revised and Approved by the Trustees.
- IFRS (2015), Who Are We and What We Do ? , IFRS Foundation /International Accounting Standards Board (IASB), <http://www.ifrs.org/The-organisation/Documents/2015/Who-We-Are-January-2015.pdf>. (Erişim Tarihi: 14.03.2016).
- IIA (2012), IIA Resmi Websitesi, Uluslararası İç Denetim Standartları, <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>, (Erişim tarihi: 14.03.2016).
- IMF and WB (2011), 2011 Review of the Standards and Codes Initiative, Prepared by the Staff of IMF and WB; <https://www.imf.org/external/np/pp/eng/2011/021611.pdf>. (Erişim Tarihi: 14.03.2016).
- INTOSAI (2014), The Purpose of the INTOSAI's Professional Standards, <http://www.issai.org/media/98499/purpose-of-intosais-professional-standards-updated-version-2014.pdf> (Erişim Tarihi: 14.03.2016).
- INTOSAI (2010), Güney Afrika Deklarasyonu; <http://www.issai.org/the-south-africa-declaration/>, (Erişim tarihi: 14.03.2016).

- INTOSAI ISSAI 1200, <http://www.issai.org/4-auditing-guidelines/general-auditing-guidelines/> (Erişim Tarihi: 14.03.2016 ).
- INTOSAI Strategic Plan 2005-2010, INTOSAI Journal Dergisi Resmi Sayfası, <http://www.intosaijournal.org/strategicplan/strategic2005.html>, (Erişim Tarihi: 14.03.2016).
- IPSASB (2016), IPSASB Resmi Websitesi Ana Sayfası, <http://www.ipsasb.org/about-ipsasb>, (Erişim Tarihi: 14.03.2016).
- ISO (2003), The Consumer and Standards, <http://www.iso.org/iso/standardsandconsumer.pdf>, (Erişim Tarihi: 14.03.2016).
- ISO (2016), ISO Resmi Websitesi Ana Sayfası; <http://www.iso.org/iso/home/about.htm> (Erişim Tarihi 14.03.2016).
- Kavut, Lerzan, Oktay Taş, (2009), Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim, İsmmo Yayın No:130, İstanbul, s. 44.
- Kaya, İdil (2003), “FASB-IASB Anlaşması ve Global Finansal Muhasebe Standartlarına Doğru”, VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 16-20 Nisan 2003.
- KOCAMAZ, Hilal (2012), Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye’deki Oluşum ve Gelişim Süreci, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İİBF Dergisi Sayı 2, Cilt 2.
- Koç Yalkın, Yüksel (1995), Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu ve Ulusal Standartların Geliştirilmesi, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/468/5399.pdf>. (Erişim Tarihi: 14.03.2016).
- Maliye Tarihçesi, <https://www.maliye.gov.tr/Tarihce/Bakanl%C4%B1k%20Tarihcesi%20.pdf>.
- Örmeci, Ozan (2010), Adorno ve Standartlaşma <http://ydemokrat.blogspot.com.tr/2010/08/theodor-adorno.html>, (Erişim Tarihi: 14.03.2016).
- Ping, Wang (2011), A Brief History of Standards and Standardization Organizations: A Chinese Perspective, East West Working Papers No:117.
- Sayıştay (2013), Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI), <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/issai.pdf>, (Erişim Tarihi: 14.03.2016).
- The IPSASB Governance Review Group (2016), The Future Governance of the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), Consultation Paper, <http://www.oecd.org/gov/budgeting/IPSASB-Consultation-Paper.pdf>, (Erişim Tarihi: 14.03.2016).
- Usul, Hayrettin ve Kıymık, Hakkı (2010), Uluslararası Muhasebe Standartlarının Entegrasyon Sorunları, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi Sayı 12, 2010/2.