

ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI'NA YAKINSAMA VE TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARININ OLUŞTURULMASI

Dr. Masum TÜRKER*

ÖZET

Muhasebenin ürettiği finansal tabloların gerçeği yansıtabilmesi için doğal kaynaklara dayanması gerekmektedir. Muhasebe uygulamalarının kaynağı; muhasebe temel kavramları, muhasebe ilkeleri ve muhasebe politikalarını kapsayan standartlardan oluşur. TÜRMOB tarafından kurulan Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK), ulusal koşulları gözetererek Uluslararası Denetimi Standartlarına yakınsak Ulusal Denetim Standartlarını oluşturma çalışmalarını yürütmektedir.

Anahtar kelime : Denetim, Türkiye Denetim Standartları

ABSTRACT

The financial statements produced by accountancy profession are required to rely on national resources in order to reflect the truth. The basis of accountancy practices consists of fundamental accountancy concepts, accounting principles and the standards comprise of accountancy policies. Turkish Auditing Standards Board (TU-DESK), established by TURMOB, carries out the works to set National Auditing Standards converge with the International Standards on Auditing by considering the national conditions.

Key words: Audit, Turkish Auditing Standards

* İstanbul Ticaret Üniversitesi Öğretim Üyesi, Türkiye Denetim Standartları Kurulu Başkanı

GİRİŞ

Bu çalışmanın hedefi, Türkiye (ulusal) denetim standartlarının uluslararası denetim standartlarına uyumunu ve yakınlığı konusunu incelemektir. Bu amaçla, küreselleşmenin muhasebe uygulamalarına ve muhasebe mesleğine etkisi ile Türkiye’de mevcut denetim standartları ve Türkiye Denetim Standartları Kurulu irdelenecektir.

1- KÜRESELEŞME VE MUHASEBE STANDARTLARI

Uluslararası işletmecilik, küreselleşmenin ekonomik ayağında önemli bir yer tutmaktadır. İşletmeler çok uluslu şirket haline dönüşünce, çok kültürlülüğün çok uluslu sermaye kaynaklarına uzanan geniş bir yelpazede ortak değerlere gereksinime duyarlar. İşletmelerin küreselleşmesi “yeni küresel ekonomi”nin boyutlarına bağlı olarak oluşan ortak değerleri ifade edecek ortak bir dilin de varlığı ortaya çıkmaktadır.

Yeni küresel ekonomide fon yöneticileri, bankacılar, büyük şirketler ve onların yanı sıra milyonlarca bireysel yatırımcı, teknoloji sayesinde büyük miktarda sermayeyi tek bir tuşu tıklayarak dünyanın bir ucundan öbür ucuna aktarabilmektedir¹.

Uluslararası işletmecilikte temel sorunlar, uluslararası finansman, uluslararası muhasebe, uluslararası pazarlama, uluslararası hukuk ve vergilendirme faaliyetlerinin yürütülmesinde ve bu

alanlarda gerekli yönetim kararlarının alınmasında ortaya çıkmaktadır.²

Genel anlamda işletmenin finansal yapısını ve ekonomik faaliyetlerinin finansal sonuçlarını muhasebe gösterir. Muhasebenin, işletmelerin finansal yapısını ve faaliyet sonuçlarını gerçek ve doğru yansıtabilmesi için; muhasebe, bilimsel ve tarafsız yaklaşımla oluşturulmuş doğal kaynaklara dayanmalıdır. Muhasebe uygulamalarının kaynağı; muhasebe temel kavramları, muhasebe ilkeleri ve muhasebe politikalarını kapsayan muhasebe standartlarından oluşur.³

Uluslararası işletmelerin yayıldıkları alan genişledikçe ve sürekli bir büyüme döngüsüne girince, çeşitli ülkelere dağılmış olan yatırımların izlenmesi ve verimlilik ile karlılığın ölçülmesi sorunu ortaya çıkmaya başladı. Özellikle farklı ülkelerde farklı muhasebe uygulamaları nedeniyle, yatırımların karlılığını karşılaştırmak ve aynı değerle ölçmek zorlu ve pahalı bir işlev oldu.⁴

Yabancı yatırımcı, yatırım yapacağı ülkedeki muhasebe standartlarının kendi ülkesinde kullanılan ve alışık olduğu genel kabul görmüş standartlara uyumlu olup olmadığını sorgulamakta, finansal tabloların gerçek durumu yansıtmayı yansıtmadığından emin olmak istemektedir⁵.

Uluslararası muhasebe standartlarındaki farklılıklar özellikle uluslararası alanda faaliyet gösteren firmalar açısından büyük sorun yaratmakta, finansal tablolardaki bilgilerin güvenilir şekilde kullanılmasını engellemektedir.⁶

1 Joseph E. Stiglitz, “Principle of Financial Regulation: A Dynamic Portfolio Approach”, **The World Bank Research Observer**, Vol 16, No: 1, 2001, s. 1 vd.

2 Masum Türker- Esin Okay Örerler, “**Türk İşletmelerinin Küresel İşletme Haline Getirilme Yolları**”, İstanbul Ticaret Odası Yayın No: 2004-60, İstanbul, Ekim 2004, s. 70

3 İbrahim Lazol, “SPK Uygulamaları Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları Üçgeninde Muhasebe”, **MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi**, ss. 9-11, Sayı 7, Temmuz 2000, s. 9

4 TÜRKER-ÖRERLER, **a.g.e.**, s. 93

5 Nalan Akdoğan, “**Muhasebe Standartlarına Toplu Bakış Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı IV Bildirileri**”, Ankara, 2004, s. 11

6 AKDOĞAN, **a.g.b.**, s. 11

Her ülkenin kendi ulusal muhasebe standartlarını belirlemesi doğal ve gereklidir. Günümüzde bu yönde yapılan çalışmalar, ülkelerin sınırlarını aşmış ve uluslar arası nitelik kazanmıştır.⁷

Uluslararası ve ulusal muhasebe standartlarına gereksinme nedenlerinden en önemlisi, işletme faaliyetlerine ilişkin finansal bilgileri özetleyen finansal raporların hazırlanmalarında, sunulmalarında ve kullanılmalarında güdülen amaçtır

Uluslararası düzeyde, tekdüzen bir muhasebe sisteminin uygulanması; hesap ve terim birliği sağlanmasını, uluslararası faaliyetlerde bulunan işletmelerin finansal tablolarının anlaşılır ve güvenilir olmalarını sağlar. Muhasebede küreselleşme ve uluslararası standardizasyonun varolduğu bir sistemde, kayıt ve sınıflama gibi çeşitli muhasebe işlemlerinin anlaşılması ve yorumlanması kolaylaşmaktadır.⁸

Uluslararası şirketlerin ve sermaye piyasalarının yoğun talebi karşısında, hem ulusal hem uluslararası düzeyde faaliyette bulunan muhasebe meslek örgütleri ve ileri gelen muhasebeciler ile muhasebe firmaları; ulusal finansal muhasebe ve raporlama standartlarının, uluslararası finansal muhasebe ve raporlama standartlarına uyumlaştırılması konusunda görüş birliğine vardılar

Harmonization kavramı ile tanımlanan muhasebede uyumlaştırma, çeşitli olan ve değişiklik gösteren farklı muhasebe uygulamalarını tekdüzenliliğe doğru yönlendiren çalışmalardır.⁹

Muhasebede uluslararası yakınsama (convergence) ise, her ülkenin dünya düzeyinde kullanabileceği “**tek bir muhasebe standartları takımı**” geliştirmeye katkıda bulunacak yeni veya gözden geçirilmiş standartlar geliştirmek amacıyla muhasebe ile ilgili kurumların birlikte çalışması faaliyetleridir. Gerek uyumlaştırma gerekse yakınsama süreci, dünya çapında kullanım amacıyla tek bir muhasebe standartları takımı geliştirmeye yardım etmeye yöneliktir.¹⁰

Tekdüzenlilik muhasebe standartlarının geliştirilmesi ile sağlanmaya çalışıldı. Muhasebede standardizasyon; muhasebe tekniği ile bazı uluslararası kurallar biçiminde ortaya çıkmaktadır. Uyumlaştırma kavramı, Avrupa Birliği komisyonu tarafından ortaya atılan ve bu topluluğa üye ülkelerin muhasebe uygulamalarını amaçlayan çalışmalardan oluşmaktadır. Standardizasyon kavramı ise, genellikle Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu çalışmaları için kullanılmaktadır.¹¹ Gerek standardizasyon, gerekse uyumlaştırma çalışmaları, uluslararası muhasebenin temellerini oluşturmaktadır.¹²

Bu nedenle işletmenin dili olarak kabul edilen muhasebenin, bu kez uluslararası işletmeciliğin dili olması gerektiği tartışılmaya başlandı. Ardından, 1970’li yılların başında her ülkede var olan genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kurallarını kapsayan ulusal (yerel) muhasebe standartlarından hareketle uluslararası genel kabul görebilecek nitelikte muhasebe standartları

7 Ümit Gücenme, “Küreselleşme’de Muhasebe Standartları”, **MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi**, ss. 7-11, Sayı 5, Ocak 2000, s. 7

8 **A.g.m.** , s. 7

9 **A.g.m.** , s. 7

10 Sinan Aslan, “Global Muhasebe Sürecinde Yakınsama Eğilimleri” **MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi**, ss.93-100, Sayı 23, Temmuz 2004, s. 94

11 GÜCENME, **a.g.m.** , s. 7

12 **A.g.m.** , s. 7

13 IASC; International Accounting Standards Committee (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi) , IASC 1982’de IASB’a dönüştü. IASB; International Accounting Standart Boards (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)

nı belirlemek ve yayınlamak üzere IASC¹³ kuruldu.¹⁴

IASC geçirdiği evrim sonucunda, uluslararası muhasebe standartlarını evrensel bir yapı ile oluşturarak; IFRS adı altında yayınlamak¹⁵; tüm ülkelerin IFRS'leri benimsemelerini ve ulusal muhasebe standartlarını uluslararası muhasebe standartlarına yakınsak hale getirmelerini sağlamak hedefine yönelmiştir.

Yakınsama, dünyanın her yöresinde, muhasebe uygulamalarının evrensel bir yapıda “küresel muhasebe” düzeyine ulaşmıştır. Muhasebe standartlarına dayanılarak üretilen finansal tabloların gerçeği yansıtması ve doğru olmaları ise muhasebe denetimi ile gerçekleştirilmektedir.

2- KÜRESELLEŞME VE MUHASEBE DENETİMİNDE STANDARTLAŞMA

Çok uluslu şirketlerin küresel bağlamda hukuki yapısı, sermaye yapısı, organizasyon yapısı, üretim yapısı, pazarlama yapısı farklıdır. Aynı şekilde küreselleşen işletmenin yapısı da, planlama, şirket organizasyonunun yapılandırılması, insan kaynaklarının yapısı ve yönetimi, işe yerleştirme, üretim ve pazarlama faaliyetlerinin yürütme süreçleri uluslararası düzeyde ve çok uluslu kültürü kavrayan bir anlayışla oluşturulmalıdır. Ayrıca, finans ve muhasebe fonksiyonları uluslararası standartlara uyumlu olmalıdır.¹⁶

Uluslararası işletmelerin en önemli sorunlarından biri; bir ülkedeki yatırım faaliyetlerinin mu-

hasebeleştirilmesinde uyulacak yöntemler ve uygulanacak muhasebe politikaları ile faaliyet sonuçlarının finansal raporlanmasında ortaya çıkmaktadır. Uluslararası şirketler, farklı ülkelerdeki faaliyetlerini izleyebilmek ile bu faaliyetlerin sonuçlarını karşılaştırabilmek ve değerlendirebilmek için; aynı muhasebe yöntemleri ve aynı muhasebe politikaları ile izlenmelerini, aynı ilkeler kullanılarak aynı biçimde sunulmalarını isterler. Başka bir deyişle, farklı ülkelerdeki faaliyetlerin muhasebeleştirilmesinde aynı dilin kullanılmasını isterler.¹⁷

Uluslararası ve ulusal muhasebe standartlarına gereksinme nedenlerinden en önemlisi işletme faaliyetlerine ilişkin finansal bilgileri özetleyen finansal raporların hazırlanması, sunulması ve kullanılması amaçlarıdır.¹⁸

Muhasebede küreselleşme ve uluslararası standardizasyonun var olduğu bir sistemde, kayıt ve sınıflama gibi çeşitli muhasebe işlemlerinin anlaşılması ve yorumlanması kolaylaşmaktadır.¹⁹

Uyumlaştırma, çeşitli olan ve değişiklik gösteren farklı muhasebe uygulamalarını tek düzenliliğe doğru yönlendiren çalışmalardır.²⁰ Her ülkenin kendi ulusal muhasebe standartlarını belirlemesi doğal ve gereklidir. Bugün bu yönde yapılan çalışmalar, ülkenin sınırlarını aşmış ve uluslararası nitelik kazanmıştır.²¹ Muhasebede uyumlaştırma şirketler hukukunda uyumlaştırmayı gerektirir.²² Aynı şekilde muhasebede yakınsama da şirketler hukukunda yakınsamayı gerektirmektedir.

14 TÜRKER-ÖRERLER, a.g.e., s. 93

15 Gerekli düzeltmeleri yaptıktan sonra

16 TÜRKER-ÖRERLER, a.g.e., s. 266

17 Masum Türker, **Küresel Muhasebe Uygulamalarının Ülkemiz Muhasebesine Yansımaları ve Sonuçları, Bildiri**, Mali Müşavirler Muhasebeciler Birliği Derneği Eğitimsel Tatil, Bodrum, 22 Haziran 2004

18 TÜRKER-ÖRERLER, a.g.e., s. 115

19 GÜCENME, a.g.m., s. 7

20 A.g.m., s. 7

21 A.g.m., s. 7

22 Necdet Sağlam, “Avrupa Birliği’nde Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci”, **MUDAF Muhasebe ve Finansman Der-gisi**, ss. 49-52 Sayı 21, Ocak 2004, s. 51

Çok uluslu şirketlerin muhasebeye ilişkin iki sorunu vardır. Birincisi, yatırım yapılan ülkedeki hesaplaşmada, uluslararası uygulamalar muhasebe dili oluşturarak, buna göre muhasebe düzeni kurulmasıdır. Bu sorun günümüzde IFRS'ler ile çözümlenmiş bulunuyor.²³

İkinci sorun ise, yatırım yapılan ülkedeki hesapların düzgün olması ve faaliyet sonuçlarının raporlanmasında kullanılan bilgilerin ve finansal tabloların doğruluğunun sağlanmasıdır²⁴

Finansal raporların doğruluğunun test edilmesi ise muhasebe denetim faaliyeti ile gerçekleşir.²⁵

Uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu muhasebe uygulamalarının ortaya çıkmasıyla birlikte, klasik ulusal muhasebe anlayışı; uluslararası danışmanlık, uluslararası vergicilik, küresel yönetim; stratejik danışmanlık, uluslararası muhasebe standartları danışmanlığı, risk yönetimi fonksiyonlarının oluşturulması veya mevcutlarının geliştirilmesi şeklinde değişti. Uluslararası muhasebe standartlarına uygunluğu sağlamak üzere uluslararası denetim standartlarına göre denetim ve raporlama fonksiyonu da gelişti ve bu gelişmeye göre değişti²⁶. Türk işletmelerinde muhasebe uygulamaları, uluslararası standartlarda uygulanabilecek zeminde olup, bu uygulamaları gerçekleştirecek ruhsat sahibi, bi-

rikimli ve deneyimli muhasebe meslek mensupları da yeteri kadar mevcuttur.²⁷ Ancak muhasebe mesleği uygulamalarında; muhasebe standartları yanısıra denetim standartlarında ve mesleğin etik kurallarında da uluslararası denetim standartlarına ve etik kurallarına yakınsamaya gereksinme vardır.

Gerek muhasebe standartları, gerekse denetim standartları ve meslek ahlakı ile ilgili olsun, küreselleşme sürecinde aşılması gereken engeller ve güçlükler bulunmaktadır.²⁸ Bu güçlükler gelişmiş ülkelerde bile tartışılmaktadır. ACCA'nın²⁹ Başkanı John Brase, IFRS'lere yakınsamanın geleceği belirleyeceğini; ancak, İngiltere'de muhasebe standartlarına yakınsamanın hareket halindeki bir trenden yine hareket halindeki başka bir trene geçmeye çalışmak kadar zor olacağını belirtmektedir³⁰.

Türkiye'de ulusal muhasebe standartlarının uluslararası muhasebe standartlarına yakınsama zemini mevcuttur. 01.01.2005'ten itibaren Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi işletmelerde uluslararası muhasebe standartlarına yakınsak muhasebe standartları uygulanması zorunluluğu başlamıştır.³¹ Türkiye'de gerek iş adamları gerekse muhasebeciler, ulusal muhasebe standartlarının uluslararası muhasebe standartlarına yakınsatılması eğilimindedirler³² Türkiye Mu-

23 Bu çözüm, yöntem olarak genel kabul görmektedir. Ancak, bugüne kadar IFRS yayınlanmamış muhasebe konularında ortaya çıkan sorunlar, IFRS saptandığında çözümlenecektir

24 TÜRKER-ÖRERLER, a.g.e., s. 225

25 A.g.e., s. 225

26 Masum Türker, **Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu-Panel** "Yirmi Birinci Yüzyılda Türk Muhasebe Mesleğinin Vizyonu ve Misyonu", İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları No: 32, TÜRMÖB Yayınları No: 172, İstanbul, 2001, s. 483 vd.

27 TÜRKER- ÖRERLER, a.g.e., s. 152

28 TÜRKER- ÖRERLER, a.g.e., s. 116

29 ACCA (Association of Chartered Certified Accountants), United Kingdom

30 John Brase, **Promoting IFRSs in The World**, The XIIIth Congress Of The Romanian Accounting Profession: Convergence or Harmonization of International Accounting Standards?, 3-4 September 2004, Bucharest s. 2

31 Sermaye Piyasası Kurulu, **Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ**, (Seri: XI, No: 25), 25 Kasım 2003 Tarih ve 25290 Sayılı Resmi Gazete

32 Masum Türker-Lerzan Kavut, **"Convergence and Harmonization of International Accounting Standards in The Turkish Experience"**, The XIIIth Congress Of The Romanian Accounting Profession: Convergence or Harmonization of International Accounting Standards?, 3-4 September 2004, Bucharest

hasebe Standartları Kurulu'nun uzun bir süreden beri tartışmaya açtığı ulusal muhasebe standartlarını kesinleştirerek yayınlaması artık kaçınılmaz bir olgudur.³³ Çünkü, küreselleşme akımının yoğun olduğu bir ortamda ülkemizi küreselleşme sürecinin dışında bırakmak imkansızdır. Bu nedenle, dünyada uygulanan denetim ve muhasebe standartlarını örnek almamız gerekmektedir.³⁴

Standart oluşturmanın amacı, standart oluşturmak için yasal dayanağa gereksinme duymaz. Örneğin Amerika'da Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'nun (FASB'nin) kurulduğu 1973 yılına kadar bu yasal dayanak olmadan, Amerikan Ruhsatlı Kamu Muhasebeciler Enstitüsü (The Amerikan Institute of Certified Public Accountants-AICPA) tarafından 1960 yılına kadar yaklaşık olarak 51 adet muhasebe araştırma ve muhasebe terminolojisi bülteni yayınlamıştır.³⁵ Bu bültenlerde çeşitli muhasebe problemleri üzerinde durulmuş ve yasal dayanağı olmadığı halde genel kabul görmüş ve uygulama sistemi üzerinde etkili olmuştur.³⁶

Amerika'da muhasebe denetim standartlarının oluşturulmasında aynı süreç yaşanmıştır. Yine AICPA tarafından oluşturulan "**Denetim Yöntemleri Komitesi**" (The Committee on Audi-

ting Prosedure) tarafından kabul edilen ve günümüze kadar az bir değişikliğe uğrayarak gelen "**Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları**", denetçiye mesleki sorumluluğunu yerine getirmesinde yardımcı olan, ona denetim faaliyetlerinde ışık tutan genel ilkelerdir.³⁷

AICPA'nın 33. No.lu Hesap Denetim Yöntemi" hakkındaki Tebliği'nde şu üç grupta toplanan on standart³⁸ günümüzde varlığını sürdürdüğü gibi, 1982 yılında yayınlanan "Uluslararası Denetim Standartları"nın da yaraldı:

- Genel Standartlar
- Çalışma Standartları
- Raporlama Standartları

AICPA'nın denetim standartları çalışmalarını yürütmek üzere çeşitli komiteler kurmuştur.³⁹

1974'de niha-i olarak **Amerika Ruhsatlı Kamu Muhasipler Enstitüsü (AICPA) Denetim Standartları Kurulu** kurulmuştur.⁴⁰ Bu kurul Amerika'da denetim standartlarını tespitte yetkili tek organ olup⁴¹, özel bir yasaya dayanmamakta; AICPA'nın genel görevleri ve muhasebe meslek tekniğinin ancak meslek kuruluşu tarafından belirlenebileceği gerçeğine dayanmaktadır. Amerika

33 Bu yazının yayına verildiği günlerde Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından IFRS / IAS'a yakınsak olmak üzere 32 ve 39 no.lu IAS'lar dışındaki Türk Muhasebe Standartları yayımlandı. Geniş bilgi için bakınız Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu "**Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (IFRS / IAS) ile Uyumlu TMS Türkiye Muhasebe Standartları 2006**", TMSK Yayınları No: 1, Ankara, 2006

34 Hanifi Ayboğa, "Globalleşme Sürecinde Muhasebe alanındaki Gelişmelere Ülkemizin Uyumu" **Bahkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, ss. 40-55, Cilt/Vol. 5, Sayı/No: 8, s. 47

35 GÜCENME, **A.g.m.**, s. 7

36 **A.g.m.**, s. 8

37 Ersin Güredin, **Denetim İlkeleri ve Teknikleri**", İ.Ü. İşletme Fakültesi Yayını No:131, İstanbul, 1982, s. 27

38 Arthur W. Holmes, Wayne S. Overmyer, **Muhasebe Denetimi: Standartlar ve Yöntemleri**, Cilt 1, (Çeviren: Oğuz Gök-türk) Bilimsel Yayınlar Derneği, Ankara, 1976, s. 23 vd.

39 Bu komite çalışmaları hakkında geniş bilgi için bakınız: **a.g.k.**, s. 12

40 GÜREDİN, a.g.k., s. 27 ve HOLMES-OVERMYER, **a.g.k.**, s. 13

41 Amerika Denetim Standartları ve Yorumları konusunda geniş bilgi için bakınız: Larry P.Bailey, **2001 Miller GAAS Guide: A Comprehensive Restatement of Standards for auditing, Attestation, Compilation, and Review**, Harcourt Professional Publishing, New York, 2000 ve Masum Türker, Recep Pekdemir, **Uluslararası Denetim Standartları, Türkiye Uygulanması ve Beklentiler**, XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi, 10-12 Ekim 2002, İstanbul

Ruhsatlı Kamu Muhasipler Enstitüsü tarafından kurulan Denetim Standartları Kurulu'nun yayınladığı denetim standartları ve yöntemleri diğer ülkelerin denetim standartlarına kaynak olmuştur. 1982 yılında IFAC'a bağlı olarak çalışan "Denetim ve Güvence Standartları Kurulu" tarafından yayınlanan ve Amerikan Denetim Standartları'nı esas alan "Denetim ve Güvence Sağlama Standartları" ile IFAC Etik Komitesi tarafından yayınlanan "Meslek Etik Kuralları" günümüzde küresel şirketlerin denetiminde esas kabul edilmektedir⁴².

3- TÜRKİYE'DE DENETİM STANDARTLARI

Ülkemizde muhasebe ve denetim işleri Muhasebe Meslek Hukuku'nu düzenleyen 3568 Sayılı Kanuna⁴³ göre yürütülmektedir⁴⁴. 3568 Sayılı Kanuna dayanılarak 02.01.1990 tarihli ve 20390 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik konuları, Tasdike İlişkin Esaslar Hakkında Yönetmelik" ile 03.01.1990 tarihli ve 20391 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik"te ki bazı hükümler denetim standartları niteliğindedir.⁴⁵

Bu hükümler genel meslek standartları, başvurma usul ve esasları, çalışma konuları, dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık, sır saklama, sorumluluk, bağımsızlık, haksız rekabet, denetim rapor çeşitleri başlıkları altında, gerek Amerikan De-

netim Standartları ve gerek Uluslararası Denetim ve Güvence Sağlama Standartları'na yakın bir kapsamdadırlar.⁴⁶

Öte yandan, Sermaye Piyasası Hukuku'nda ise, bağımsız denetim olgusu düzenlenmiş ve genel hatlarıyla tanımlanan bağımsız denetim, mesleki yeterlilik, bağımsızlık ilkesi, mesleki özen ve titizlik kavramlarının uluslararası denetim standartlarından yararlanılarak hazırlanmıştır⁴⁷

Gerek Bankacılık Hukuku'nda, gerek Sigortacılık Hukuku'nda bağımsız denetim ile ilgili düzenlemelerde bağımsız denetim çerçevesi uluslararası denetim standartlarına uyumlu bir yaklaşımla düzenlenmiştir.

Bu düzenlemeler, Uluslararası Denetim Standartları veya Amerika Denetim Standartları ya da diğer ülkelerin denetim standartları⁴⁸ ile karşılaştırıldığında yeterli olmadıkları anlaşılmaktadır. Ancak ülkemizde, gerek üniversitelerin denetim derslerinde yararlanılan kitaplarda ve akademik çalışmalarda yer alan ve genellikle Amerika Denetim Standartları'na veya Uluslararası Denetim ve Güvence Sağlama Standartları'na dayanan bilgiler, denetim uygulamalarına yön verecek düzeydedir. Üniversite eğitiminde, "Denetim" dersleri için geliştirilmiş olan bu yayınlar, günümüzde denetim uygulamalarına yön veren önemli kaynaklardır.

Ulusal Denetim Standartları'na ilişkin bu gereksinimi gidermek amacıyla, TÜRMÖB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği), ABD, İngil-

42 Geniş bilgi için bakınız; IFAC Uluslararası Denetim ve Güvence Sağlama Standartları Kurulu **Uluslararası Denetim Standartları**, (Çeviren: TÜDESK Türkiye Denetim Standartları Kurulu) TÜRMÖB Yayınları No: 238,

43 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu

44 TÜRKER-PEKDEMİR, **a.g.b.**, s. 8

45 **A.g.b.**, s. 8 vd.

46 **A.g.b.**, s. 8.vd.

47 **A.g.b.**, s. 11 vd.

48 ACCA, **Audit and Assurance Service(United Kingdom)**, Textbook, Foulkslync, 2001 ve Kemal Gupta "**Contemporary Auditing, For Student**, Five Edition, Nev Delhi, Tata Mc Graw2001

tere, Hindistan ve diğer ülkelerde olduğu gibi, denetim standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere “Türkiye Denetim Standartları Kurulu”nu oluşturmuş bulunmaktadır.

Türkiye’de muhasebe meslek mensuplarının çalışmalarında uygulayacakları denetim standartlarının demokratik bir anlayışla ve vesayet altına girmeksizin TÜRMOB tarafından oluşturulması, 3568 sayılı Yasa⁴⁹ ile TÜRMOB’a tanınmış bir haktır. TÜRMOB bu gereksinimi sınırlı da olsa, kuruluşundan bu yana uygulanmakta olan “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” çerçevesinde belirlemiştir. Anılan Yönetmelik uluslararası genel kabul görmüş “Genel Standartları” ve “Raporlama Standartları”nı sınırlandırarak düzenlemiştir; “Çalışma Alanı Standartları”na sınırlı ölçüde yer vermiştir TÜRMOB tarafından oluşturulan “Türkiye Denetim Standartları Kurulu”nun üreteceği ulusal denetim standartları 3568 Sayılı Yasa ile meslek mensuplarının kendi kendini yönetme, meslek etiğini ve disiplinini oluşturma, denetim faaliyetinin kurallar ve standartlar çerçevesinde gerçekleşmesini sağlayacaktır. Bu nedenle **Türkiye Denetim Standartları Kurulu** oluşumu muhasebe meslek faaliyetinin kalitesini yükseltme ve mesleki güvenceyi sağlama yönünde muhasebe mesleğinin denetim boyutu çerçevesinde gelişmesinin önemli bir temel taşı olacaktır. TÜRMOB’un, 3568 sayılı Yasadaki bu yetkisini örgütleyecek yapılandırılması, mesleğin gücünü ve mesleki faaliyetin kalitesini artıracaktır.⁵⁰

4- TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI KURULU⁵¹

Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) 20 Şubat 2003 tarihinde kurulmuş ve 09 Mayıs 2003 tarihinde faaliyete geçmiştir. Kurul; meslek mensupları arasından, ikisi öğretim üyesi olmak üzere 6’sı TÜRMOB’ca, 4’ü YMM Odaları ve kalan 5’i SMMM Odaları tarafından atanmış toplam 15 üyeden oluşmaktadır.

Kurulun amacı, 3568 sayılı Kanuna tabi ruhsatlı meslek mensuplarının üstlendikleri ve yetkili oldukları denetim faaliyetlerini disiplinli bir şekilde yürütebilmeleri için “**Türkiye (Ulusal) Denetim Standartları**”nın saptanması, belirlenmesi ve yayınlanması ile bu standartların güncelliğinin korunmasıdır Kurul, “Ulusal Denetim Standartları”nı oluştururken; muhasebe bilgilerinin, güvenilir, karşılaştırılabilir biçimde, gerçek, gereksinime uygun, anlaşılabilir ve tutarlı olarak raporlanmasını esas alır Kurul; “Türkiye Denetim Standartları”nın ulusal ve uluslararası düzeyde gelişen ve değişen gereksinimlere yanıt verebilmesi açısından, denetim standartlarının güncelliğinin korunmasını sağlamak üzere gerekli çalışmaları yapar. Kurulun hedefi; finansal raporların gerçeğe uygunluğunun, güvenilirliğinin ve karşılaştırılabilirliğinin uluslararası alanda da geçerli olabilmesini sağlamaktır. Bu hedefe ulaşabilmek için, Kurul; Türk ekonomisinin ve işletmelerinin yapısı ile gereksinimlerini gözönünde tutmak suretiyle, "Ulusal Denetim Standartları”nın uluslararası kabul görmüş denetim standartlarına uyumlu olması için gerekli özeni gösterir.

49 Bu yazıda Yasa ve Kanun aynı anlamda kullanılmıştır

50 Mehmet Timur, **Uluslararası Denetim Standartları-Sunuş**, Uluslararası denetim Standartları (Çeviren: TÜDESK Türkiye Denetim Standartları Kurulu) TÜRMOB Yayınları No: 238, s. v

51 Masum Türker, **Uluslararası Denetim Standartları-Önsöz**, Uluslararası denetim Standartları (Çeviren: TÜDESK Türkiye Denetim Standartları Kurulu) TÜRMOB Yayınları No: 238, s. vii

İlk toplantısını 09 Mayıs 2003 tarihinde yapan **Türkiye Denetim Standartları Kurulu**, öncelikle, öngörülen amaçlara etkin ve süratli bir biçimde ulaşılabilmesi için gerekli olan çalışma yöntemini ve çalışma konularının kapsamını tartışmıştır. Bu çerçevede Kurul; “Ulusal Denetim Standartları”nın Kurulca tek elden, ilgili tüm kurumlarla yakın ilişki içerisinde gerçekleştirilen görüş alışverişiyle sağlanmış genel uzlaşma ürünü olarak, ancak “Uluslararası Denetim Standartları” ile uyumlu ve ulusal koşulları gözetilecek biçimde hazırlanmaları gerektiği konusunda ilke kararı almıştır

“Ulusal Denetim Standartları” tamamlanıp, yayınlandıklarında; iş hayatında işletmelerin sermayedarlarla, başta vergi idaresi olmak üzere kamu kurumları ve yöneticileri ile yabancı kuruluş ve yatırımcılarla olan ilişkilerinde şeffaflık ve güvenilirlik sağlayacaklardır. Yakın geçmiş dönemde özellikle bankalarla ilgili yapılan eksik ve ard niyetli denetimin ülke ekonomisine ve toplum refahına yapmış olduğu tahribat gözönüne alındığında, etkin biçimde uygulamaya konulacak olan **Ulusal Denetim Standartları**’nın ülkenin gelişmesine bulunabilecekleri katkı, daha iyi anlaşılabilir. Diğer taraftan **Uluslararası Denetim Standartları** ile uyum içerisinde oluşturulacak **Ulusal Denetim Standartları**, uygulamada sağlayacakları şeffaflık ve güvenilir bilgi akışı ile doğrudan yabancı sermaye yatırımları üzerinde de özendirici etkide bulunacak, sermaye birikimini hızlandıracak ve bu şekilde ülkenin gelişmesine katkıda bulunacaklardır.

Bu doğrultuda Kurul, hem uluslararası standartlarla sağlanması öngörülen uyum açısından hem ilgili kuruluşlarla yürütülecek ilişki ve görüş alışverişlerinde bir başlangıç noktası ve referans olması düşüncesiyle, öncelikle, Türkiye’nin üyesi bulunduğu IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)’nun **Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu**

(International Auditing and Assurance Standard Board “IAASB”) tarafından yayınlanmış olan denetim standartlarının tercüme edilmesini kararlaştırmıştır. Kurul, üretilecek “Türkiye Denetim Standartları”nın “Uluslararası Denetim Standartları” ile karşılaştırılmasını sağlamayı hedeflemiştir. Türkiye’de gerçekleştirilecek denetimler sonucunda üretilecek denetim raporlarının uluslararası denetim standartlarına göre hazırlanmasının talep edilmesi halinde; TÜRMÖB üyesi denetçiler ulusal düzeydeki denetimlerini ek bir çalışmayla “Uluslararası Denetim Standartları” çerçevesinde gerçekleştirilebilecektir.

Türkiye Denetim Standartları Kurulu, genel kabul görmüş “Uluslararası Denetim Standartları” oluşturma kurallarına uyumlu ve “Uluslararası Denetim Standardı” oluşturma deneyimlerinden yararlanılarak deneyimli meslek mensupları arasından seçilen üyelerden oluşan idari ve mali özerkliğe sahip bir tüzel kişilik olarak yapılandırılmıştır. Kurul tarafından üretilecek “Ulusal Denetim Standartları”, uluslararası genel kabul görmüş standart oluşturma kurallarına benzer şekilde işleyen bir süreç içinde üretilecektir. “Ulusal Denetim Standardı” oluşturma sürecinde hazırlanacak standart taslakları; teorisyenlerden, özel ve kamuda çalışan uygulamacı meslek mensuplarından ve Türkiye’de denetim ile ilgili bilim dallarına ait kurumlardan ve kuruluşlardan görüş alınarak tartışılacaktır. Alınacak görüşlerden ve yapılacak tartışmalardan sonra “Ulusal Denetim Standardı” yayınlanacaktır.

Günümüzde “Uluslararası Denetim Standartları”, “IFAC” (Uluslararası Muhasebe Federasyonu) bünyesinde, üye ülkelerce belirlenmiş meslek mensuplarının oluşturduğu “IAASB” (International Auditing and Assurance Standard Board – Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu) tarafından oluşturulmaktadır. Muhasebe mesleğinin örgütlendiği ve yapılandırıldığı ülkelerde, başka bir deyişle Dünyanın her tarafında, muhasebe mesleğinin denetim boyutu-

na ilişkin çalışma usul ve esaslarını, çalışma olanaklarını, çalışma sonuçlarının raporlanmasını, mesleğe girişi, mesleki yetki ve sorumluluğu ve mesleki yeterliliği tanımlayan “Denetim Standartları”; her ülkenin meslek mensupları tarafından, mesleği örgütleyen meslek kuruluşlarının öncülüğünde, genel kabul görmüş bir demokratik anlayışla belirlenmektedir. Denetim standartları oluşturan ülkelerde, meslek ruhsatı vermeye yetkili meslek kuruluşları tarafından çalışma kuralları, yetki ve sorumlulukları belirlenerek özerk bir kurul oluşturulmaktadır. Bu amaçla bir ülkede kurulan Kurul, o ülkenin **muhasebe denetim faaliyetlerinin temellerini ve esaslarını belirleyen “Ulusal Denetim Standartları”**nı görüş olarak ve tartışmaya açarak belirlemektedir.

TÜRMOB tarafından oluşturulan “Türkiye Denetim Standartları Kurulu” bu çerçevede yapılandırılmıştır “TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI”nın “Uluslararası Denetim Standartları”na uyumlu olması yanısıra, Avrupa Birliği tarafından “Uluslararası Denetim Standartları”nı esas alarak yapılandırılan ve 2006 yılında yürürlüğe giren “Avrupa Birliği Denetim Standartları”na da uyumlu olacaklardır Bu nedenle “Türkiye Denetim Standartları” evrensel boyutlarda ancak, ulusal nitelikte olacaktır.

Muhasebe mesleği kendi kendinin patronu olmadıkça, bağımsızlığını koruması ve tarafsız olması olanaksızdır “Ulusal Denetim Standartları”nın TÜRMOB tarafından oluşturulan “Türkiye Denetim Standartları Kurulu” tarafından genel kabul görmüş bir süreç çerçevesinde saptanması, muhasebe denetim faaliyetleri sonucunda üretilen raporların bağımsız ve tarafsız olmasını; kamuoyunun gerçeklere dayanan sağlıklı bilgilerle aydınlanmasını sağlayacaktır. Muhasebe mesleğinde “Denetim” hizmeti talep eden kurum ve kuruluşlar; meslek mensuplarının, meslek örgütü gözetiminde belirlenen genel kabul görmüş “Ulusal Denetim Standartları”nın ge-

rektirdiği kurallara ve esaslara dayanarak ve meslek etiği çerçevesinde icra edecekleri mesleki faaliyete güven duyacaklardır. Meslek mensubunun ruhsatı, bu güvenin güvencesidir.

Uluslararası Denetim Standartları”nın tercümelerinin yayınlanması; ulusal standartların belirlenmesinde bir başlangıç noktası ve referans olması açısından “Türkiye Denetim Standartları Kurulu”nun çalışmalarının ilk aşaması olarak benimsenmiştir. Kurul, yukarıda ana çizgileri ile verilen ilkeler doğrultusunda standart belirleme çalışmalarını yoğun biçimde sürdürecektir, standartların belirlenmesi ve yayınlanması sonrası ilgili konularda yorumda ve sorunların çözümüne katkıda bulunma faaliyetini devam ettirecektir. Bu bağlamda Kurul; ulusal ve uluslararası koşulların değişmesi halinde; değişim doğrultusunda “Uluslararası Denetim Standartları”nın bu çevirilerinin güncelliğini korumaya yönelik önlemleri alacaktır.

Uluslararası Denetim ve Güvence Sağlama Standartları’nın çevirilerinin yayınlanmasını sağlayan TÜDESK, çeşitli kurumlardan ve üniversitelerden, çalışma komitelerinde görev almaları için uzman talebinde bulunmuştur. Kurul, uluslararası denetim standartlarının kodlarına uygun olarak belirlediği çalışma komitelerinde bu uzmanları görevlendirmiştir. Bu komiteler, **Uluslararası Denetim ve Güvence Sağlama Standartları’na yakınsak Türkiye Denetim Standartları’**nı oluşturacaktır.

SONUÇ

Türkiye’de muhasebe meslek mensuplarının denetim faaliyetlerinde uyacakları ilkeler, kurallar, standartlar ve yöntemler konusunda öğretilen yeterli sayıda ve kalitede hem Uluslararası Denetim ve Güvence Sağlama standartları²na hem de başta ABD olmak üzere gelişmiş ülkelerin denetim standartlarına uyumlu akademik kaynağa sahip olup, Türk Üniversiteleri’nde yeterli birikime sahiptir. Ayrıca, 1970’li yılların başın-

dan bu yana uygulamada yeterli bilgi ve deneyim biriktirilmiştir. TÜRMOB tarafından kurulan ve Ulusal Denetim Standartları'nı oluşturmak ve yayınlamakla görevlendirilmiş olan Türkiye Denetim Standartları Kurulu'nun oluşumu ve çalışma yöntemi genel kabul görmüş standart oluşturma sürecine uygundur. Türkiye Denetim Standartları'nın, Uluslararası Denetim ve Güvence Sağlama Standartları'na uyumlu ve

yakınsak olmalarının benimsenmiş olması, hem küresel muhasebe ve denetim olgusuna hem de küresel ekonominin taleplerine uygun olup, Türkiye'nin sermaye akımlarından yeterli payı almasını sağlayacaktır Türkiye Denetim Standartları'nın oluşturulması ve genel kabul görmesi, "ekonomik denetim düzeni"nin kurulmasına, kamunun aydınlatılmasına ve şeffaflığın sağlanmasına zemin hazırlayacaktır

YARARLANILAN KAYNAKLAR

1. ACCA **Audit and Assurance Service(United Kingdom)**, Textbook, Foulkslync, 2001
2. Akdoğan, Nalan “**Muhasebe Standartlarına Toplu Bakış Muhasebe Uygulaması-Vergi İlişkisi**”, Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı IV Bildirileri, Ankara, 2004,
3. Ayboğa, Hanifi Globalleşme Sürecinde Muhasebe alanındaki Gelişmelere Ülkemizin Uyumu” **Balikesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, ss. 40-55, Cilt/Vol. 5, Sayı/No: 8
4. Aslan, Sinan “Global Muhasebe Sürecinde Yakınsama Eğilimleri” **MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi**, ss.93-100, Sayı 23, Temmuz 2004
5. Bailey, Larry P. **2001 Miller GAAS Guide: A Comprehensive Restatement of Standards for auditing, Attestation, Compilation, and Review**, Harcourt Professional Publishing, New York, 2000
6. Brase, John **Promoting IFRSs in The World**, Teh XIIIth Congress Of The Romanian Accounting Profession: Convergence or Harmonization of International Accounting Standards?, 3-4 September 2004, Bucharest
7. Gupta, Kemal **Contemporary Auditing, For Student**, Five Edition, Nev Delhi, Tata Mc Graw2001
8. Gücenme, Ümit “Küreselleşme’de Muhasebe Standartları”, **MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi**, ss. 7-11, Sayı 5, Ocak 2000
9. Güredin, Ersin **Denetim İlkeleri ve Teknikleri**, İ.Ü. İşletme Fakültesi Yayını No:131, İstanbul, 1982
10. Holmes, Arthur W.- Overmyer, Wayne S. **Muhasebe Denetimi:Standartlar ve Yöntemleri**, Cilt 1, (Çeviren: Oğuz Göktürk, Bilimsel Yayınlar Derneği, Ankara, 1976
11. IFAC Uluslararası Denetim ve Güvence Sağlama Standartları Kurulu **Uluslararası Denetim Standartları**, (Çeviren: TÜDESK Türkiye Denetim Standartları Kurulu) TÜRMOB Yayınları No: 238
12. Lazol, İbrahim “SPK Uygulamaları Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları Üçgeninde Muhasebe”, **MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi**, ss. 9-11, Sayı 7, Temmuz 2000
13. Sağlam, Necdet “Avrupa Birliği’nde Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci”, **MUDAF Muhasebe ve Finansman Dergisi**, ss. 49-52 Sayı 21, Ocak 2004,
14. Sermaye Piyasası Kurulu, **Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ**, (Seri: XI, No: 25), 25 Kasım 2003 Tarih ve 25290 Sayılı Resmi Gazete
15. Stiglitz, Joseph E. “Principle of Financial Regulation: A Dynamic Portfolio Approach”, **The World Bank Research Observer**, Vol 16, No: 1, 2001
16. Timur, Mehmet **Uluslararası Denetim Standartları-Sunuş**, Uluslararası Denetim Standartları (Çeviren: TÜDESK Türkiye Denetim Standartları Kurulu) TÜRMOB Yayınları No: 238,
17. Türker, Masum **Küresel Muhasebe Uygulamalarının Ülkemiz Muhasebesine Yansımaları ve Sonuçları**, (Bildiri), Mali Müşavirler Muhasebeciler Birliği Derneği Eğitsel Tatil, Bodrum, 22 Haziran 2004
18. Türker, Masum **Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu-Panel** “Yirmi Birinci Yüzyılda Türk Muhasebe Mesleğinin Vizyonu ve Misyonu”, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları No: 32, TÜRMOB Yayınları No: 172, İstanbul , 2001
19. Türker, Masum **Uluslararası Denetim Standartları-Önsöz**, Uluslararası denetim Standartları (Çeviren:TÜDESK Türkiye Denetim Standartları Kurulu) TÜRMOB Yayınları No: 238,
20. Türker, Masum-Pekdemir, Recep **Uluslararası Denetim Standartları, Türkiye Uygulaması ve Beklentiler**, XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi, 10-12 Ekim 2002, İstanbul
21. Türker, Masum- Örerler, Okay Esin “**Türk İşletmelerinin Küresel İşletme Haline Getirilme Yolları**”, İstanbul Ticaret Odası, Yayın No: 2004-60, İstanbul, 2004
22. Türker, Masum – Kavut, Lerzan “**Convergence and Harmonization of International Accounting Standards in The Turkish Experience**”, The XIIIth Congress Of The Romanian Accounting Profession: Convergence or Harmonization of International Accounting Standards?, 3-4 September 2004, Bucharest
23. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu **Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (IFRS / IAS) ile Uyumlu TMS Türkiye Muhasebe Standartları 2006**”, TMSK Yayınları No: 1,Ankara, 2006