

Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış

Ahmet Başpınar

Denetim, bir doğruluk, uygunluk ve akılcılık sorgulaması olduğundan, denetim faaliyetinin bizzat kendisinin de sorgulamasının yapılması bir zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır. Denetimde kalite ve güvenilirliğin sağlanması ise, denetim faaliyetlerinin önceden belirlenmiş kriterlere uygunluğu ile mümkündür. Denetim standartları bir yerde yapılan işin kalitesine ilişkin ölçütler bütünü olup, hem kişisel özellikleri itibariyle denetçiyi, hem de başından sonuna kadar tüm denetim sürecini kapsar.

I- DENETİM KAVRAMI VE FONKSİYONLARI

Denetim kelimesi ve buna benzer kelimeler bir çok alanda kullanılmaktadır. Muhasebe biliminde ise belki hepsinden daha fazla kullanılmaktadır. Bu nedenle öncelikle muhasebe bilimi kapsamında denetim ve denetimin yararlarının kısaca açıklanmasında yarar vardır.

A- DENETİM VE BENZERİ KAVRAMLAR

Genel anlamda, denetim; iktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddiaların, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreç olarak tanımlanabilir. Tanımdan da anlaşılacağı üzere denetim unsurları aşağıdaki başlıklar altında toplanabilir.

1- Denetim bir süreçtir: Denetim faaliyeti çeşitli evreler halinde gerçekleştirilir. Birbirini izleyen bu evrelerin başlangıç ve sonucu arasındaki faaliyetler belirli bir plan dahilinde sürdürülür.

Ahmet Başpınar: Maliye Bakanlığı, Teftiş Kurulu Başkanlığında Maliye Müfettişi olarak görev yapmaktadır.

2- İktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddialar: İşletmenin, iktisadi faaliyetleri ile ilgili olarak hazırladığı çeşitli raporlar ve beyanlar, işletme açısından bir iddia niteliğindedir. Söz konusu raporlar ve beyanlar işletme tarafından hazırlanmış ve menfaat gruplarına sunulmuştur. Denetim bu iddiaların doğruluğu ve güvenilirliğinin araştırılmasıdır.

3- Önceden saptanmış ölçütler: Denetçi, işletmenin iddiası niteliğindeki finansal tabloları önceden saptanmış ölçütlerle karşılaştırarak, bu ölçütlere göre doğruluk ve güvenilirliğine karar verir. Bu ölçütler, kanunlar, anlaşmalar, yönetim tarafından saptanmış hedefler ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri olabilir.

4- Tarafsızca kanıt toplama ve kanıtları değerlendirme: Denetçi işletmenin iddialarının doğruluğu araştırmak için işletme ve işletmeyle ilgili kişi ve kuruluşlardan bağımsız olarak yeterli ve uygun nitelikte kanıt toplamak zorundadır.

5- İlgili duyanlara bildirme: İşletmeyle ilgili finansal olaylarla bir çok kişi ve kuruluşun doğrudan veya dolaylı ilgisi bulunmaktadır. Denetçi bu ilgililere, işletmenin finansal bilgileri konusunda yaptığı denetimin sonunda ulaştığı sonucu yazılı bir raporla açıklar. Bu aşama denetimin son aşamasını oluşturur.

Denetim kavramı ile birlikte kontrol, teftiş ve revizyon gibi kavramlarda kullanılmaktadır. Bu kavramlar ve denetim ile ilişkisi aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.

Kontrol: Denetimin başlangıcı veya denetimden önce gelen faaliyettir. Herhangi bir faaliyetin istenilen şekilde sonuçlanması için veya belli bir hedefe ulaşmak için bazı önlemler alınır. Bu önlemler sonuçları sağlamak, sonucu kontrol altında tutmak içindir. Önce önlemler alınır, sistemler kurulur. Daha sonra uygulanır, uygulamanın sonuçları da ölçülür. Ne derece amaçlanan sonuçlara uygun davranıldığı ortaya konmaya çalışılır. İşte bu süreç içinde amaçlara ulaşmak için alınan önlemler bir kontrol etme faaliyetidir. Daha sonra bu hedeflere ulaşma derecesi veya sapmaların tespiti denetim faaliyetidir. Bu nedenle örneğin işletmede kurulan sisteme iç kontrol sistemi denir. Bu sistem bir önlemler dizisidir. Kurulu bu sistemin kuruluş amaçlarına uygun olarak gibi çalışıp çalışmadığı ise iç denetim birimi (teftiş) tarafından denetlenir.

Teftiş: Teftiş, bir şeyin aslını, doğrusunu veya işlerin iyi yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan inceleme olarak tanımlanabilir. Teftiş denetimden daha dar kapsamlı olanıdır. Denetim bir şeyin geneli için uygulanırken, teftiş bu genel içinde daha özel durumlara uygulanır. Daha sonra belirtileceği gibi, buna uygunluk denetimi ismi verilir ve herhangi bir alanda uygulanması gereken standart veya norm belirlenmiştir. Teftiş buna ne derece uyulduğunu belirlemek amacıyla yapılır.

Revizyon: Revizyon, gözden geçirmek, tekrar incelemek anlamına gelmektedir. Buradaki gözden geçirme eleştirisel bir gözle yapılmaktadır. Revizyon, daha çok finansal olayların ve özellikle vergi hesaplarının incelenmesi ve denetlenmesi için kullanılmaktadır. Revizyon, işletme personeli tarafından

yapılabileceği gibi işletme dışı kişiler tarafından da yapılabilir. Çoğu kez muhasebe kayıtları tamamlandığında ve geçici mizan çıktıktan sonra hesapların vergi yasalarına veya uygulanan diğer muhasebe sistemine uygunluğunun bir kez daha incelenmesi anlamına gelmektedir.

B- DENETİMİN İŞLETME YÖNETİMİ AÇISINDAN FONKSİYONLARI

Denetim, işletmenin bir bütün olarak üçüncü bir göz tarafından incelenmesidir. Denetim sürecinde, işletmenin iç kontrol sistemleri ve muhasebe sistemleri incelenir, aksaklıkları ve eksiklikleri tespit edilir. Denetçi tavsiye mektubu ile söz konusu aksaklıkları ve eksiklikleri işletmeye bildirilir. Böylece, işletme aksaklık ve eksikleri görme ve bunları düzelterek sistemde sürekli bir gelişme sağlama şansına sahip olur. Yani denetimin, işletme personeli üzerinde bir dıştan tespit ve yanlış giderme, eğitim fonksiyonu vardır.

Diğer taraftan, bağımsız dış denetim, işletme üst yönetimi ve yönetim kuruluna karşı; yasalara, yönetmeliklere uygun davrandıkları, kendi faaliyetlerini hiç saklamadan, değiştirmeden ve süslemeden sundukları konusunda bir hakemlik müessesesi olarak doğmakta, onların hesap verebilme imkanlarını kolaylaştırmaktadır.

C- MAKRO EKONOMİ VE KAMU DÜZENİ AÇISINDAN FONKSİYONLARI

İşletmelerin faaliyetleri ile ilgili bir çok kişi ve kuruluş bulunmaktadır. Yaşanan ekonomik gelişmeler bu kişi ve kuruluşları gün geçtikçe artırmaktadır. Takas ekonomisinden sonraki aşama olan tek şahıs işletmelerinde, finansal bilgi ile ilgili olanlar işletme sahipleri olmuştur. Zamanla, bunlara ortaklar, işletmeye borç verenler, profesyonel yöneticiler, işçiler, devlet, yatırımcılar gibi gruplar eklenmiştir. Bu kişi ve kuruluşların işletmelerin faaliyetleri ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgileri bulunmaktadır. Bu bakımdan, söz konusu kişi ve kuruluşlara menfaat grupları denmektedir.

Menfaat gruplarının, işletme ile ilgili temel bilgi kaynakları işletme tarafından hazırlanan finansal tablolardır. Menfaat 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 kuruluşlar bulunmaktadır. Bu iki grup arasında, temel bilgi akışını ise finansal tablolar sağlamaktadır. İşletmeler tarafından hazırlanan finansal tabloların ise yanlış ve hatalı bilgiler içerebilme olasılığı bulunmaktadır. Hatalı ve yanlış bilgiler içeren finansal tabloların güvenilirliği azalmaktadır. Hatalı ve yanlış bilgilerin finansal tablolarda yer alması, işletmenin kendi amaçları doğrultusunda kasten yapılabileceği gibi, işlemlerin karmaşık ve çok olması, yöneticinin ve personelin bilgi düzeyi gibi bir çok yapısal özelliklerin sonucu olarak da ortaya çıkabilmektedir.

Finansal bilgilerin güvenilirliğinin olmaması ekonomik yapı açısından da son derece önemlidir. Finansal bilgilerin güvenilir olmaması finansal piyasaların gelişmesini engelleyen temel faktörlerden biridir. Finansal piyasalar fon sahipleri ile fon ihtiyaçlarını bir araya getiren piyasalardır. Finansal bilgilerin güvenilirliğinin sağlanamadığı bir piyasada, işlem yapmak (borç vermek, borç almak, yatırım

yapmak, yatırımı elden çıkarmak gibi) mümkün değildir. Dolayısıyla, fon sahipleri ve fon talep edenlerin güvensizlik nedeniyle bir araya gelememeleri, bir taraftan fonların atıl kalması diğer taraftan ihtiyaç duyulan kaynakların temin edilememesi sonucunu doğurur. Bu durum gerekli üretimin yapılamaması, istihdamın artırılmaması gibi diğer sorunları da beraberinde getirmektedir.

İşletmeyle menfaat grupları arasındaki bilginin güvenilirliğinin sağlanması, yukarıda da anlatıldığı üzere bir zorunluluktur. Bu güvenilirlik ise işletmeler tarafından hazırlanan finansal bilgilerin denetimi ile mümkün olabilmektedir. Ancak, denetimin menfaat grupları tarafından da ayrı ayrı yapılması mümkün değildir. Bir başka ifade ile menfaat grupları kendilerine sunulan bilgileri doğrudan kaynağına giderek incelemeleri hem zaman hem maliyet açısından imkansızdır. Dolayısıyla, denetimin menfaat grupları ve işletmeden bağımsız ve tarafsız kişi, kişiler veya bir örgüt tarafından yapılması gereklidir. Bu şekilde yapılacak denetim sonucunda elde edilen bilgiler güvenilir olarak kabul edilir.

II- GENELDE DENETİM TÜRLERİ

Muhasebe ve finans literatüründe denetim çok farklı şekilde sınıflandırılmaktadır. Bunlar amaçlarına göre, denetimi yapan kişilerin niteliğine veya statüsüne göre olabilir. **Amaçlarına göre** denetim türleri üçe ayrılır. Bunlar;

- Faaliyet Denetimi,
- Muhasebe Denetimi ve
- Uygunluk Denetimidir.

A- FAALİYET DENETİMİ

Faaliyet denetimi, işletmenin büyüme, karlılık, gelişme gibi şanslarını ortaya koymaya veya bu amaçla tespit edilmiş işletme hedeflerinin uygulanabilirlik ve başarısını test etmeye, işletme hedeflerine ulaşmada engel ve olumsuz gelişmeleri ortaya çıkararak yönetimi desteklemeye yönelik sistematik incelemelerdir.

Bu denetim türünde işletmenin faaliyetleri objektif ölçülerle değerlendirilmeye çalışılır. Şirketin faaliyetlerinin sonuçlarının yeterli olup olmadığı, daha iyi sonuçlar alınabilme olanakları araştırılır. Bu amaçla önerilerde bulunulur.

Nihai hedefi yöneticilere ve işletme dışındakilere kendi faaliyetleri hakkında objektif bilgiler vermektir.

Bu denetime ekonomiklik, verimlilik denetimi, yönetimin denetimi, yürütme denetimi gibi isimlerde verilir.

Bu denetim esas itibarıyla danışmanlık şirketleri tarafından yerine getirilir. Bunların analizleri sadece muhasebe ve finans yönetimini ilgilendirmez. Pazarlama stratejileri, üretim yöntemleri işletmenin organizasyonu gibi tüm fonksiyonlar inceleme konusu yapılır.

Bu yönleriyle faaliyet denetimi, dış denetçiler tarafından yerine getirilen **ihtiyari** bir denetimdir.

B- MUHASEBE DENETİMİ

Muhasebe denetimi, bir işletmenin finansal tablolarının Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine veya işletmenin hukuki statüsü gereği başka bir muhasebe sistemine uygun düzenlenip düzenlenmediğini belirlemeye yönelik, bu tabloların ve bu tabloların dayanağını oluşturan kayıt, belge ve diğer ipuçları üzerinden yürütülen çalışmalara dayanan ve bulguları denetim raporunda özetleyen sistematik incelemedir.

Nihai hedefi mali tabloların güvenilirliğini sağlamaktır.

Bu denetim bazı sektörlerde veya işletme türlerinde zorunlu bazı işletme türlerinde ihtiyari olarak yaptırılır. Ancak her ikisinde de bağımsız ve işletme dışından kişiler tarafından yapılması gerekir. Bu yönüyle **Bağımsız Dış Denetim** adı ile de anılır.

C- UYGUNLUK DENETİMİ

İşletmenin dış çevresi tarafından yürürlüğe konulan vergi, iş yasaları gibi mevzuata veya işletmenin üst yönetiminin işletmeyi daha kolay ve verimli yönetebilmesi için yönetmelik, emir, talimatname, bütçe gibi geliştirdiği mevzuata uygun davranılıp davranılmadığını incelemektir.

Nihai hedefi herhangi bir mevzuata uygun davranılıp davranılmadığını incelemektir.

Uygunluk denetimi kullanıldığı alanlar itibarıyla en fazla kapsamı olan, ancak denetimin özü açısından en dar kapsamlı olanıdır. Bu denetiminde tek ve kapsamı dar bir kriter alınır ve işin bu kriterle uygun yapıp yapılmadığı araştırılır.

Uygunluk denetimi, hem işletme dışı kişiler hem de işletme içi kişiler tarafından yapılır. Yani iç denetim şeklinde de dış denetim şeklinde de yapılabilir. İşletme dışı kişiler tarafından yapılan en iyi örnek kamu idareleri tarafından yapılan denetimlerdir. Örneğin Vergi İdaresi'nde yer alan yetkililer işletmelerde vergi incelemesi yaparlar. Bunlar belirli bir bölümü belirli vergi yasalarını kriter alarak incelerler. Hatta tüm vergi yasaları değil, Katma Değer Vergisi, Gelir Vergisi, Damga Vergisi denetimi gibi bir vergi yasasına uygunluk amacı ile denetim yapılabilir. Yine Çalışma Bakanlığı ve SSK müfettişlerinin iş yerlerinde yaptıkları denetim, Ticaret Bakanlığı müfettişlerinin kooperatifte ve şikayet üzerine şirketlerde yaptıkları denetimler de birer uygunluk denetimidir. Bunlar kamu otoritesi tarafından yapıldığı için Kamu Denetimi olarak da isimlendirilirler. Bunların bağımsızlığı kabul edilir.

Uygunluk denetimi işletme personeli tarafından da gerçekleştirilir. Çoğu kez bu kişilere müfettiş adı verilir. Örneğin bankaların müfettişleri, aracı kurum müfettişleri birer iç denetim elemanıdır. Bunların bazıları banka ve aracı kurumlarda olduğu gibi zorunlu olarak görev yaparlar ve işletmenin kendileri dışında kalan birimlerine karşı bağımsızdırlar. Çalıştıkları işletmenin tabi olduğu mevzuata aykırılıkları tespit ile de görevlidirler. Ancak yönetim kurullarına bağlıdırlar ve bu itibarla bağımsız denetçi sayılmazlar. Diğer bir kısmı ise işletme üst yönetiminin isteği doğrultusunda çalışırlar. Tamamen üst yönetime bağlıdırlar. Bunların çalışma konuları veya kullandıkları kriter işletme üst yönetimi tarafından verilen talimatlara, yönetmeliklere personel tarafından uyulup

uyulmadığını denetlemek ve üst yönetime rapor etmektir. Bunların yürütme veya kararlarını uygulatma yetkileri yoktur. Bu nedenle bağımlı denetçiler şeklinde isimlendirilirler.

III- ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARINA GÖRE DENETİM VE BENZERİ HİZMETLER

IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) tüm dünya da olduğu gibi Türkiye'de de muhasebe ve denetim uygulamalarına önemli etkisi olan bir kurumdur. Bu kurum kapsamında kurulan değişik komitelerde hem muhasebe standartları, hem meslek mensuplarının etik kuralları hem de Uluslararası Denetim Standartları (ISA's)¹ belirlenmekte, bu kurumun değişik komisyonlarında kabul gören düzenlemeler tüm ülkelerde kaynak belgeler olmaktadır.

Uluslararası Denetim Standartlarına göre denetim, benzerlerinden ayrılmakta gerçek anlamda muhasebe denetimi ile denetim benzeri hizmetler olmak üzere iki farklı şekilde ele alınmaktadır. Bu standartlarda belirlenen ve meslek mensupları tarafından gerçekleştirilen hizmetler şu şekilde sınıflandırılmaktadır.

A- DENETİM

Meslek mensubunun (denetçinin) uygun koşullarda yeterli denetim kanıtı toplayarak mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine veya yine raporda belirtilen kapsamlı bir muhasebe sistemine uygun düzenlendiği konusunda doğrudan, yüksek ancak mutlak olmayan bir güvence vermesidir.

Ülkemizde Sermaye Piyasası, Bankalar, Sigorta Murakabe Kanunları çerçevesinde yapılan yıllık veya sürekli denetimler bu kapsamdaki denetimlere örnek teşkil etmektedir.

Yeminli Mali Müşavirler tarafından gerçekleştirilen Tam Tasdik hizmetlerini de bu kapsamda görmek gerekmektedir. Çünkü bunlarda da yeterli kanıt toplama, doğrudan ancak mutlak olmayan güvence verme, denetçinin bağımsızlığı gibi muhasebe denetiminde aranan hususlar yer almaktadır.

B- İNCELEME (ARA DÖNEMLER VE ÖZEL DENETİM ÇALIŞMALARI)

İnceleme de temelde bir denetimdir. Ancak denetimin yapısı gereği normal muhasebe denetimindeki gibi güvence ve doğrudan görüş verilememektedir. Gerekçesi ise denetim gibi yeterli kanıt toplanamamış olmasıdır. Yeterli kanıt toplanamadığı için denetçi raporunda "... **doğru yansıtmaktadır.**" gibi doğrudan bir denetim görüşü verememekte ve görüşünü dolaylı veya devrik bir cümle ile "... **aykırı bir duruma rastlanmamıştır.**" şeklinde vermektedir. Buna ilişkin olarak ayrı bir standart olan "910 Mali Tabloları Gözden Geçirme Sözleşmeleri" standardı düzenlenmiştir.

¹ IFAC bünyesinde kurulmuş IAASB (Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu) tarafından belirlenir ve yayımlanırlar.

Ara mali tablolar gibi SPK (Sermaye Piyasası Kurulu) mevzuatına göre yapılan özel denetim çalışmaları da bu kapsamda incelenebilir. Özel denetim çalışması ise ülkemizde tasfiye, birleşme, halka ilk defa açılma gibi özel durumlar nedeniyle yapılmaktadır.

C- GÖRÜŞ BİLDİRME (TESPİT RAPORU)

ISA 920 numaralı standart herhangi bir konu ile ilgili olarak tespitte bulunup bu tespiti görüş şeklinde bildirmeyi düzenlemektedir. Görüş, yapılan sözleşmede belirlenen konularla sınırlıdır ve mali tablolar olmamaktadır. Belirli bir araştırma konusu vardır ve bu mali niteliktedir. Bir konuda meslek mensubunun görüşü sorulmakta veya rapor vermesi istenmektedir.

Bu faaliyetlere; bir alacak bakiyesinin tespiti, kar dağıtımının doğru ve mevzuata uygun yapıldığı hakkında görüş bildirilmesi, Yeminli Mali Müşavirler tarafından kısmi tasdik kapsamında yapılan tasdikler örnek olarak verilebilir.

Bu çalışmada denetimdeki gibi doğrudan güvence veya ara dönemlerde yapılan sınırlı denetimde olduğu gibi dolaylı güvence yoktur. Denetçi sadece istenilen konuda bulgularını rapor eder.

D- FİNANSAL BİLGİLERİN DERLENMESİ

ISA 930 nolu standart, finansal bilgilerin mali tabloya dönüştürülmesi veya herhangi bir muhasebe sistemine göre düzenlenmiş olan mali tabloların başka bir sisteme göre yeniden düzenlenmesinde denetçilere yol göstermek için düzenlenmiş bir standarttır. Bu tür hizmetlere özellikle son yıllarda olduğu gibi Türkiye mevzuatına göre düzenlenmiş bir mali tablonun başka bir mevzuata göre yeniden düzenlenmesi ve özellikle Uluslararası Muhasebe Standartlarına uygun şekle getirilmesinde denetçinin verdiği hizmet örnek gösterilebilir.

IV. DENETÇİ TÜRLERİ

Denetçi, denetim faaliyetini yürüten, mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranabilen ve yüksek ahlâkî nitelikleri taşıyan uzman bir kişidir. Denetçiler genel olarak üç gruba ayrılır:

A- BAĞIMSIZ DENETÇİLER

"Bağımsız denetçiler, müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan ve tek başına çalışan uzman kişiler ile bir denetim işletmesinde görevli kişilerdir. Bağımsız denetçilerin yapacakları denetimler; finansal tabloların denetimi, uygunluk denetimleri ve faaliyet denetimleridir.

B- İÇ DENETÇİLER

İç denetçiler bağlı bulundukları işletmede iç denetim hizmeti yapan bir kurmay bölümün üyeleridir. Bu hizmeti sunan bölüme, "*İç Denetim Bölümü*" adı verilir. İç denetimin amacı genel olarak organizasyonun yöneticilerine sorumluluklarını etkin ve verimli bir biçimde yerine getirmelerinde yardımcı olmaktır.

C- KAMU DENETÇİLERİ

Kamu denetçileri kamusal örgütlere bağlı olarak çalışan denetçilerdir. Çeşitli devlet kurumları içinde kurulum örgütlendirilmiş olan bu denetim birimleri, kamu ve özel sektör işletmelerinin yasalara, yönetmeliklere, devletin ekonomi politikalarına ve kamu yararına bağlılık derecelerini izler ve denetlerler.

V-DÜNYADA VE TÜRKİYE'DE MUHASEBE VE DENETİME İLİŞKİN DÜZENLEYİCİ KURULUŞLAR**A. DÜNYADA YAŞANAN GELİŞMELER****1. 1. IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)**

Muhasebe mesleğinin dünyadaki en üst kurumu, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, IFAC'tır. Günümüz itibarıyla 118 ülkeden 159 kuruluş IFAC'ın üyesidir ve IFAC dünya muhasebecilerinin yüksek kalitede hizmet vermelerini destekleyerek, kamu yararını korumak amacıyla faaliyet göstermektedir. IFAC üyeleri; kamuda, sanayide, ticaretle, devlette ve akademide hizmet vermekte olan 2,5 milyon meslek mensubunu kapsamaktadır.

a) IASB (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)

IFAC bünyesinde faaliyet gösteren Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB); merkezi Londra-İngiltere'de bulunan, bağımsız, özerk muhasebe standartları hazırlama ve yayınlama konusunda genel kabul görmüş tek otoritedir. Kurul üyeleri, dokuz kişiden oluşur. Kurul; kamu yararına, genel amaçlı finansal tablolarda, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgiyi gerekli kılan, tek ve yüksek kalitede, anlaşılabilir ve uygulanabilir küresel muhasebe standartları geliştirmeyi amaçlamaktadır. Ek olarak, Kurul, ulusal muhasebe standardı belirleyicileri (yapıcıları) ile birlikte çalışarak, dünya genelinde muhasebe standartlarını birbirine yakınlaştırmayı amaçlamaktadır.

b) IAASB (Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu)

Günümüzde uluslararası denetim standartları, "IFAC" bünyesinde, üye ülkelerce belirlenmiş meslek mensuplarının oluşturduğu Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından oluşturulmaktadır.

Muhasebe mesleğinin örgütlendiği ve yapılandığı ülkelerde, başka bir deyişle Dünyanın her tarafında, muhasebe mesleğinin denetim boyutuna ilişkin çalışma usul ve esaslarını, çalışma olanaklarını, çalışma sonuçlarının raporlanmasını, mesleğe girişi, mesleki yetki ve sorumluluğu, mesleki yeterlilikle 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 kuruluşu tarafından çalışma kuralları, yetki ve sorumlulukları belirlenerek özerk bir kurul oluşturulmaktadır. Bu Kurul da, muhasebe denetim faaliyetlerinin temellerini ve esaslarını belirleyen ulusal denetim standartlarını görüş alarak ve tartışmaya açarak belirlemektedir.

2. FASB (Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)

Merkezi New York'da bulunan Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB), amerikan muhasebe standartlarının hazırlanmasındaki yetkili kuruluştur.

2002 yılında, FASB ile IASB bir yakınlaşma anlaşması imzalayarak, aralarındaki farkların 2005 yılının başına kadar giderilmesine karar verilmiştir.

3. FEE (Avrupa Muhasebeciler Federasyonu)

Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE), Avrupa muhasebe mesleğini temsil eden en üst kurumdur. 29 ülkeden 41 meslek örgütünü bir araya getirmiştir. FEE'ye üye meslek kuruluşları; 25 Avrupa Birliği üyesi ülkeyi, 7 AB'ye aday ülkeyi ve 3 EFTA üyesi ülkeyi temsil etmektedir. Bu ülkelerdeki üye kuruluşlar; yaklaşık %94'ü AB ülkelerinden olmak üzere, 500.000 meslek mensubunu kapsamaktadırlar. FEE'de temsil edilen meslek mensuplarının takriben %45'i serbest çalışmakta, geri kalan %55'i sanayi, ticaret, devlet ve eğitim sektöründe bir kurum veya kuruluşu bağlı olarak çalışmaktadır.

B. TÜRKİYE'DE YAŞANAN GELİŞMELER

1. TÜRMOB (TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ)

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile kurulmuş bir meslek odasıdır.

TÜRMOB çatısı altında, Türkiye genelinde 70 odada örgütlü yaklaşık 63 bin meslek mensubu bulunmaktadır. Bu Kanuna göre meslek icrasına hak kazananlara "Serbest Muhasebeci", "Serbest Muhasebeci Mali Müşavir", "Yeminli Mali Müşavir" denir.

a) TMMOB (TÜRKİYE MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURULU) ve TMSK (TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KURULU)

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMMOB) 9 Şubat 1994 tarihinde denetlenmiş finansal tabloların sunumunda ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartları ile muhasebe meslek mensuplarının, denetim faaliyetlerini disiplinli yürütebilmeleri için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere TÜRMOB tarafından oluşturulmuştur.

Kuruluşu ya da çalışma esasları bir kanuna veya yönetmeliğe dayanmayan TMMOB'in oluşturulmasıyla, muhasebe standartları ile ilgili şu amaçların gerçekleştirilmesi hedeflenmiştir:

1) Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına temel alınacak muhasebe standartlarını geliştirmek ve yayınlamak ile bu standartların ülke genelinde kabulünü ve uygulanmasını sağlamak,

2) Türkiye Muhasebe Standartlarının, Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu olmasını sağlamak,

3) Türk ekonomisinin yapısı ile gereksinimlerini göz önünde bulundurmak,

4) Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin mevzuat ile muhasebe standartları ve yöntemlerinin harmonizasyonuna ilişkin çalışmalar yapmak,

5) Ülke muhasebe uygulamalarında genel kabul görmüş muhasebe kavram ve terimlerinden, muhasebe standartlarının geliştirilmesinde yararlanmak.

Bu amaç ve esaslar doğrultusunda yapılan çalışmalar sonucu bugüne kadar 19 adet muhasebe standardı yayınlanmıştır. Ancak TİMDES tarafından yayınlanan bu standartlar herhangi bir düzenleme kapsamında bulunmadığından yaptırım gücü de yoktur. Bu standartlar, muhasebe uygulamalarını yönlendirmek ve uluslararası muhasebeye uyumu sağlamak amacıyla önerilen kurallardır.

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1'inci madde uyarınca kurulan ve idari ve mali özerkliği bulunan **Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu** 07.03.2002 tarihinde faaliyete geçmiştir. Kurul; Kanunla kurulmuş, idari ve mali özerkliğe sahip kamu tüzel kişisi olup Başbakanlığın ilgili kuruluşudur.

Kurul, Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Yüksek Öğretim Kurulu, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'nden birer, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nden bir yeminli mali müşavir ve bir serbest muhasebeci mali müşavir olmak üzere 9 üyeden oluşur.

Kurul'un çalışma usul ve esaslarına ilişkin Yönetmelik 16/03/2004 tarih ve 25404 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmış olup, bu çerçevede çalışmalarına başlayan Kurul daha önce yayınlanmış Muhasebe Standartlarını da dikkate alarak hazırlamış olduğu Türkiye Muhasebe Standartlarını "taslak" halinde web sitesinde kamuoyunun görüşüne sunmuştur. Bu standartlardan bazılarının ilişkin çalışmalar tamamlanmış olup bunlar Resmi Gazetede yayınlanarak uygulamacıların hizmetine sunulmuştur.

Sonuç olarak muhasebe uygulamaları, şeffaflık, kamuyu aydınlatma ve bağımsız denetim ile diğer denetimler açısından kaliteli ulusal muhasebe standartlarının önemi yadsınamaz. Bu nedenle, muhasebe mesleği ve finansal tablo kullanıcıları açısından Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun örgütlenmesi ve faaliyetleri önemli bir adımdır.

b) TÜDESK (TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI KURULU)

Kuruluşu ya da çalışma esasları bir kanuna veya yönetmeliğe dayanmayan Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) 20 Şubat 2003 tarihinde TÜRMOB bünyesinde oluşturulmuş olup 9 Mayıs 2003 tarihinde faaliyete geçmiştir.

Kurulun amacı, 3568 sayılı Kanuna tabi ruhsatlı meslek mensuplarının üstlendikleri ve yetkili oldukları denetim faaliyetlerini disiplinli bir şekilde

yürütebilmeleri için "Ulusal Denetim Standartları"nın saptanması, belirlenmesi ve yayınlanması ile güncelliğinin korunmasıdır.

2. BAĞIMSIZ DENETİMİ DÜZENLEYEN KURULUŞ VE KANUNLAR

Ülkemizde bağımsız denetim adına yapılan yasal düzenlemeleri beş grupta özetlemek mümkündür.

- 3568 sayılı Kanun ve YMM müessesesi,
- Sermaye Piyasası Kanunu ve bağımsız denetim,
- Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu ve bağımsız denetim,
- Bankalar Kanunu ve bağımsız denetim,
- Sigorta Murakabe Kanunu ve bağımsız denetim

VI-TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİME TABİ

BİRİMLER

Yurdumuzda yasal denetimlerin kapsamı ekonomideki gelişmelere paralel bir şekilde artmaktadır. Bağımsız Dış Denetim uygulamaları ilk defa bankalarda 1987 yılında başlamıştır. Bunu Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi şirketler izlemiştir. Sermaye Piyasası Kurulu tarafından bu konu ile ilgili olarak yayınlanan ilk yönetmelik olan "Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkındaki Yönetmelik" 13.12.1987 tarihinde yayınlanmıştır. Ancak halka açık şirketlerde bağımsız dış denetimin başlama tarihi 1989'dur. Daha sonra Sigorta Şirketleri ve de aşağıda sayılan diğer kurumlar zorunlu bağımsız dış denetim kapsamına alınmıştır.

A- 3568 SAYILI KANUN, TASDİK İŞLEMLERİ VE YMM MÜESSESESİ

Bağımsız denetimden çok uygunluk denetimi kapsamına giren, oldukça yoğun bir işyerini ve mükellefi kapsamına alan, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu kapsamında yerine getirilen tasdik işlemleri aşağıda açıklanmıştır.

1- NİTELİĞİ

3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 13.06.1989 tarih 20194 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır. Bu yasa ile muhasebe mesleği, mesleği icra edenler ve denetleyenler olarak iki temel gruba ayrılmıştır.

Muhasebecilik mesleğini icra edenlere Serbest Muhasebeci veya Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, denetim görevini icra edenlere de Yeminli Mali Müşavir(YMM) unvanları uygun bulunmuştur.

Yeminli Mali Müşavirlerin en önemli faaliyet konularını teşkil eden "Tasdik" işlemleri; "Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin yeminli mali müşavirlerce denetleme ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtıp, yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanmasıdır." Meslek mensuplarının yerine getirdikleri hizmetlerden bir tanesi de mükelleflerin vergi dairelerine

verdikleri değişik nitelikteki beyannamelerinin imzalanmasıdır. Temel olarak SMMM'ler **imza**, YMM'ler **tasdik** hizmeti vermektedir.

2- TASDİKE TABİ İŞLEMLER

Maliye Bakanlığı vergi ziyanının olma olasılığı fazla olan bazı işlemleri belirlemekte, bu işlemlerin yapılabilmesini veya vergi avantajlarının kullanılabilmesini YMM'lerin tasdiki ön koşuluna bağlamaktadır. Yine ayrıca Vergi İdaresi eğer mükelleflere bir ödeme yapacak ise ve bu ödemeyi yapabilmesi için incelemeye ihtiyaç duyuyorsa, kendisinin yapacağı bu incelemeyi, YMM'lerin tasdikine bağlayarak daha hızlı ödeme yapmaktadır. Böylece YMM'lerin verdiği tasdik hizmeti mükelleflere süre kazandırdığı gibi Vergi İdaresinin de yükünü azaltmaktadır.

Yeminli Mali Müşavirlerin verdiği tasdik hizmetleri kapsamı açısından yasal bir sınıflama olmamakla birlikte;

- Tam tasdikler,
 - Kısmi tasdikler,
- şeklinde ikiye ayrılabilir.

Tam tasdik hizmetleri, Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi mükellefleri ile imzalanan "Tasdik Sözleşmesi" kapsamında Vergi Dairelerine karşı vergi mükelleflerinin sadece yıl sonu beyannamelerindeki bilgilerin değil, bunun bir mütemmimi olan ve yıl içinde verilen Gelir, Katma Değer, Damga Vergisi beyannamelerindeki bilgilerin denetlendiği ve doğruluğu konusunda aykırı bir duruma rastlanmadığı şeklinde bir imza ve tasdik hizmeti olmaktadır. Eğer vergi yasalarına aykırı bir uygulamaya rastlanıyor ise, bu tasdik raporunda bildirilerek vergilerin doğru rakamlar üzerinden gerçekleştirilmesi sağlanmaktadır.

3- MESLEK MENSUBU OLMANIN ŞARTLARI

a- Genel Şartlar

Meslek mensubu olabilmenin genel şartları şunlardır:

a) [T.C. vatandaşı](#) olmak (yabancı serbest muhasebeci mali müşavirler hakkındaki hüküm saklıdır).

b) Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak.

c) Kamu haklarından mahrum bulunmamak.

d) Taksirli suçlar hariç olmak üzere; affa uğramış olsalar dahi ağır hapis veya 5 yıldan fazla hapis yahut zimmet, ihtilas, irtikap rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, inancı kötüye kullanma, dolanlı iflas gibi yüz kızartıcı suçlar ile istimal ve istihlak kaçakçılığı dışında kalan kaçakçılık suçları, resmi ihale ve alım satımlara fesat karıştırma ve Devlet sırlarını açığa vurma, vergi kaçakçılığı veya vergi kaçakçılığına teşebbüs suçlarından dolayı hüküm giymiş bulunmamak.

e) Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak.

f) Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak.

b- Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Olabilmenin Özel Şartları

ba) Serbest muhasebeci mali müşavir olabilmek için aşağıdaki özel şartlar aranır.

a) Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim ve fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkra da belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak.

b) Staj amacıyla serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir yanında **iki yıl** çalışmış olmak.

c) Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olmak.

Türkiye genelinde mali denetim yapan kamu bankalarının müfettişleri ile kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanlardan, bu yetkilerini aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında **8 yıllık** hizmet süresini dolduranlar ile (a) bendinde sayılan konularda en az 8 yıl öğretim üyesi veya görevlisi olarak çalışmış bulunanlar için sınav şartı aranmaz.

d) Serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış olmak.

bb) Serbest muhasebeci olmanın şartları :

Yukarıda belirtilen alanlarda ön lisans seviyesinde öğrenim görmüş olanlar ile ticaret lisesi ve maliye meslek liselerinden mezun olanlar, staj şartını yerine getirmiş olmaları halinde, **sınav şartı aranmaksızın** sadece serbest muhasebeci unvanı ile çalışırlar. Staj süresi lisans seviyesinde mezun olanlar için **2 yıl**, ön lisans seviyesinde mezun olanlar için **4 yıl**, ticaret liselerinden ve maliye meslek liselerinden mezun olanlar için **6 yıldır**.

c. Staj Süresinden Sayılan Hizmetler

Aşağıda belirtilen hizmetlerde geçen süreler, staj amacıyla **serbest muhasebeci mali müşavir** veya **yeminli mali müşavir** yanında çalışılmış süre olarak kabul edilir.

a) Kanunları uyarınca vergi incelemesine yetkili olarak çalışanların bu yetkiyi aldıktan sonra kamu hizmetinde geçen süreleri.

b) Kamu kuruluşlarının veya bilanço esasında defter tutan özel kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci derece imza yetkisini haiz, muhasebenin fiilen sevk ve idare edilmesinden veya mali denetiminden sorumlu bulunanların bu hizmetlerine geçen süreleri.

c) Yukarıda belirtilen alanlarda öğretim üyesi veya görevlisi olarak çalışanların bu görevlerde geçen süreleri.

d- Yeminli Mali Müşavir Olabilmenin Özel Şartları

Yeminli mali müşavir olabilmek için :

a) En az **10 yıl** serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olmak,

b) Yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olmak,

c) Yeminli mali müşavir ruhsatını almış olmak,

Şartları aranır.

Şu kadar ki, kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanların, bu yetkiyi aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri ile hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış olanların bu hizmetlerinde geçen süreleri serbest muhasebeci mali müşavirlikte geçmiş süre olarak kabul edilir.

Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlar ile yukarıda sayılan konularda profesörlük unvanı almış bulunanlar için **sınav şartı aranmaz**.

4- ÇALIŞMA KONULARI

a) Serbest Muhasebecilerin Çalışma Konuları

Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin; genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince **defterlerini tutmak**, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmaktır.

b) Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Çalışma Konuları

Serbest muhasebeci mali müşavirlerin çalışma konuları şunlardır:

ba) Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin, genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince **defterlerini tutmak**, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işlerini yapmak,

bb) Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin, muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda **müşavirliklerini yapmak**,

bc) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, **tahkim, bilirkişilik** ve benzeri işleri yapmaktır.

c) Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Konuları

Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Konuları şunlardır:

ca) Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin, muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda **müşavirliklerini yapmak**,

cb) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, **tahkim, bilirkişilik** ve benzeri işleri yapmak,

cc) Mali tabloların ve beyannamelerin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini **tasdik etmek**,

B- SPK VE BAĞIMSIZ DENETİM

Sermaye Piyasası Kanunu sermaye piyasasında güven ve açıklığı sağlamak amacıyla çıkartılan, bu amaçla değişik kurumları düzenleyen bir kanundur. Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında Kurul'un düzenlemelerine tabi olan şirket türleri şunlardır:

- • Ortak Sayısı 250'den fazla olduğu için Halka Açık olduğu varsayılan şirketler,
- • Ortak Sayısı 250'den fazla olmamakla birlikte menkul kıymetlerini halka arz ettikleri için Kurul gözetimine tabi şirketler,
- • Aracı Kuruluşlar,
- • Yatırım Ortaklıkları,
- • Yatırım Fonları,
- • Girişim Sermayesi Ortaklıkları,
- • Portföy Yönetim Şirketleri,
- • Emeklilik Yatırım Fonları,
- • Tedrici şekilde kurulan Anonim Şirketler

Sermaye Piyasası Kurulu (kanunu) kapsamına girmenin doğal bazı sonuçları olmaktadır. Bu sonuçlar kısaca şu şekilde özetlenebilir.

- • Şirket ana sözleşmesinin Sermaye Piyasası Kanunu'na uygun hale getirilmesi,
- • Şirketin sermaye artırımı, tahvil, finansman bonusu gibi menkul kıymetlerin arzında SPK'ndan ön izin alınması ve menkul kıymetlerin SPK tarafından kayda alınması zorunluluğu,
- • Menkul kıymetlerin halka arzında, bunların şeklinde, basımında, faiz ve kar payı dağıtımında SPK düzenlemelerine tabi olmak ve kar payı dağıtım zorunluluğu,
- • Özel durumların kamuya açıklanması zorunluluğu ve
- • **Bağımsız Dış Denetime Tabi Olma.**

1. BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARININ ŞARTLARINA, YÖNETİCİ VE DENETÇİLERİNE İLİŞKİN ESASLAR**aa) Kuruluş Şartları**

Ortaklıkların ve sermaye piyasası kurumlarının mali tablolarının bağımsız denetimi ile görevlendirilecek bağımsız denetim kuruluşlarının;

- a) Anonim şirket şeklinde kurulmuş olması ve hisse senetlerinin nama yazılı olması,
- b) Esas sermayenin en az %51'inin sorumlu ortak başdenetçi niteliğini haiz kişilere ait olması,
- c) Sadece bağımsız denetim ve mesleki alanda faaliyet göstermeleri,
- d) Donanım ve organizasyonlarının denetim işini yürütecek düzeyde bulunması,
- e) Mesleki sorumluluk sigortası yaptırılması, şarttır.

ab) Yönetici ve Denetçiler

Yönetici ve denetçilerin;

a) 3568 sayılı Kanun'a göre **serbest muhasebeci mali müşavir** veya **yeminli mali müşavir** ünvanını almış ya da **yabancı ülkelerde bağımsız denetim yetkisi sağlayan belge** sahibi olmaları,

b) Müflis olmamaları ve yüz kızartıcı bir suçtan mahkum bulunmamaları,

c) Türkiye'de yerleşik olmaları (Anonim şirketlerde yönetim kurulu üyeleri için bu şart aranmaz.)

d) Sorumlu ortak başdenetçilerin, mesleki deneyim süresinin **en az bir yılını** bağımsız denetim kuruluşlarında fiilen denetçi, kıdemli denetçi veya başdenetçi unvanı ile tamamlaması,

e) Sermaye piyasası mevzuatı veya diğer mevzuat uyarınca bağımsız denetim yapma yetkisi iptal edilmiş olan kuruluşlarda yetki iptaline neden olan denetim faaliyetlerinde sorumluluklarının tespit edilmemiş olması,

f) Çalışan bağımsız denetim kuruluşunda tam zamanlı görev yapması, şarttır.

Denetçilerin hukuk, iktisat, maliye, muhasebe, işletmecilik, bankacılık, kamu yönetimi ve uluslararası ilişkiler alanlarından birinde en az 4 yıllık yüksek öğrenim görmüş olmaları zorunludur.

ac) Denetçi Ünvanları

Bağımsız denetim kuruluşunda çalışan denetçilerin alabilecekleri ünvanlar kıdem sırasına göre; sorumlu ortak başdenetçi, başdenetçi, kıdemli denetçi, denetçi, denetçi yardımcısı ve stajyer denetçi yardımcısıdır.

Sorumlu ortak başdenetçi, bağımsız denetim kuruluşunda pay sahibi olup başdenetçi ünvanını haiz ve denetim çalışmasını kuruluş adına kendi kişisel sorumluluğu ile yürüten ve kuruluş adına bağımsız denetim raporlarını imzalamaya yetkili gerçek kişidir.

Başdenetçi ünvanının kazanılması için en az fiilen **10 yıl**, **kıdemli denetçi** ünvanının kazanılması için en az fiilen **6 yıl** ve **denetçi** ünvanının kazanılması için en az fiilen **3 yıl** mesleki deneyim şarttır. Denetçi yardımcılığında geçen süre bu hesaplamada dikkate alınır. Bilgi, deneyim ve yetenekleri bir üst kademine gerektirdiği nitelikte olmayanlar sürelerini doldursalar dahi bağımsız denetim kuruluşunun yetkili organlarınca bir üst ünvana terfi ettirilemezler.

Denetçiler yukarıda belirtilen ünvanların yanında 3568 sayılı Kanuna göre aldıkları ve kuruluşun temsili ile ilgili olarak sahip oldukları ünvanları kullanabilirler.

ad) Hizmetiçi Eğitim ve Refakat Çalışması

Bağımsız denetim kuruluşları, mesleki deneyime sahip olmaksızın ilk kez işe aldıkları denetçi yardımcılarını staja tabi tutarlar. En az fiilen **2 yıl** süren bu staj döneminde, stajyer denetçi yardımcılarını, 4 ay süre ile muhasebe, denetim standart ve teknikleri, bilgi işlem, para ve sermaye piyasası, ticaret hukuku, vergi mevzuatı ve bankacılık konularında eğitime tabi tutulurlar, bu

eğitimin sonuçları, bağımsız denetim kuruluşlarınca veya ilgili meslek kuruluşlarınca yapılacak sınavla değerlendirilir. Bu kurslar, toplam iki yüz saatten az olamaz.

ae) Ticaret ve Mesleğe Aykırı Faaliyet Yasağı

Bağımsız denetim kuruluşları ve denetçiler;

a) Bu Tebliğde yer alan mesleki faaliyetler dışında ticari hiçbir işle uğraşamazlar.

(Ticaret şirketlerinin yönetim kurulu başkan ve üyeliği, genel müdür, müdür ve yardımcılığı dahil)

b) Başka bir bağımsız denetleme kuruluşunda ortak olamazlar, yönetici ve denetçi olarak çalışamazlar. (Başka bir denetim kuruluşu ile birleşmesi ve merkezi yurtdışında bulunan bir kuruluşun aynı çalışma yöntemleri ile ülkemizdeki bir kuruluşa katılması halleri hariç.)

af) Reklam Yasağı

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

Ancak, bağımsız denetim kuruluşları, tanıtıcı bilgiler içeren broşürler hazırlayıp dağıtabilirler, kendileri veya müşterileri için eleman aramaya yönelik ilanlar verebilirler, mesleki konularda bilimsel nitelikte yayın yapabilirler.

ag) Karşılıklı İlişkiler ve Haksız Rekabet

Bağımsız denetim kuruluşları ile denetçiler, denetim faaliyetinin niteliği herhangi bir suretle olumsuz yönde etkileyebilecek veya meslektaşlarına zarar verebilecek tarzda ve ölçüde rekabete giremezler; özellikle denetim ücreti, personel ve iş alma gibi konulardaki mesleki kurallar teamül ile denetim ilke ve kurallarına aykırı davranışlarda bulunamazlar

Bir bağımsız denetim kuruluşu, denetim sözleşmesinin sona erecek olması veya özel denetim veya birlikte denetim halleri hariç olmak üzere, başka bir bağımsız denetim kuruluşu ile denetim hizmeti ilişkisi devam eden bir ortaklığın veya sermaye piyasası kurumunun denetim hizmeti talebini kabul edemez .

ah) Denetçilerin Yetkileri

Denetçiler:

a) Ortaklık veya sermaye piyasası kurumlarının genel kurul toplantılarına katılmak ve bu toplantılarda istendiği takdirde, bağımsız denetim faaliyetini ve sonuçlarını ilgilendiren konularda açıklamalarda bulunmak,

b) Bağımsız denetim sözleşmesinin feshi(veya çekilme) durumunda, feshi(veya çekilmeyi) izleyen ilk genel kurul toplantısına katılmak, gerekli gördüğü takdirde konuyla ilgili açıklamalar yapmak,

c) Denetimi ilgilendiren tüm bilgileri müşterilerden veya karşı inceleme gereksinimi duydukları hallerde diğer ilgililerden istemek, ile yetkili kılınmış sayılırlar.

C- ENERJİ PİYASASI DÜZENLEME KURUMU VE BAĞIMSIZ DENETİM

03.10.2003 tarihinde yürürlüğe giren “Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek Ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik” uyarınca enerji piyasasında bağımsız denetime ilişkin yapılan düzenlemeler, SPK düzenlemelerine paralellik arz etmektedir.

Bu Yönetmelik, enerji piyasasında faaliyet gösteren lisans sahibi tüzel kişiler, sertifika sahibi gerçek ve tüzel kişiler ile yetki belgesi sahibi resmi ve özel şirketlerin bağımsız denetim kuruluşlarınca denetlenmesi, bu denetimleri yapacak bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi ve yetkilerinin geçici ya da sürekli olarak kaldırılmasına ilişkin usul ve esasları kapsamaktadır.

Bu Yönetmelik kapsamında bağımsız denetim yapacak kuruluşların, **2499** sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile bu Kanuna dayanarak yürürlüğe konulan yönetmelik ve tebliğler uyarınca bağımsız denetim yapma yetkisi almış olmaları şarttır.

Bu Yönetmelik kapsamında denetim yapmak isteyen kuruluşlar, talep edilecek belgelerle Kuruma başvururlar. Gerekli koşulları taşıyan bağımsız denetim kuruluşlarına Kurul (Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu) kararı ile denetlenen nezdinde bağımsız denetim yapma yetkisi verilir.

Kuruldan bağımsız denetim yapma yetkisi alan kuruluşların unvanları Resmî Gazetede yayımlanır ve/veya Kurum internet sayfasında duyurulur.

D- BANKALAR KANUNU VE BAĞIMSIZ DENETİM

Bankalar ve Özel Finans kurumları para ve sermaye piyasasının en önemli kurumları arasındadırlar. Bunlar temelde tasarrufları değerlendiren ve ekonomide temel işlevleri olan kurumlar oldukları için özel kanunlar ile yönetilirler ve diğer işletmelerden oldukça farklı ve daha ağır denetim ve gözetime tabidirler. Bu kapsamda bu kurumların mali tabloları da bağımsız dış denetime tabidir.

Bankalar Kanunu'nun² 13/1-a maddesi Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumuna (BDDK) bankaların hesap ve kayıt düzeni hakkında düzenlemeler yapmaya yetki vermektedir. Aynı maddenin 13/2 maddesi de Bağımsız Denetim Kuruluşlarına yetki vermeye yine BDDK'yı yetkili kılmaktadır. Bu yetkiye istinaden BDDK, 13.01.2002 tarih 24657 sayılı mükerrer Resmi Gazete'de Bağımsız Denetim İlkelerine ilişkin Yönetmelik ve Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Yetkilerinin Geçici veya Sürekli Olarak Kaldırılması Hakkındaki Yönetmelikleri yayınlamıştır.

Bu yönetmeliklere göre, bankalarda bağımsız dış denetim yapabilecek denetim şirketleri BDDK'dan izin alarak kurulabileceklerdir. Bu denetçiler Bankalar Tekdüzen Hesap Planı ve Muhasebe Tebliğlerine uygun şekilde düzenlenmiş mali raporları denetleyecek ve bu yönetmelikte öngörülen şekilde denetim görüşü vereceklerdir. Bankaların denetimi de aynı şekilde yılsonu

² 23.6.1999 tarih ve 23734 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

(sürekli), ara dönem (sınırlı) denetim şeklinde veya özel denetim çalışması şeklinde olabilecektir.

1- YETKİLENDİRİLECEK KURULUŞLARIN VE BUNLARIN ORTAKLARININ NİTELİKLERİ

Kuruluşların,

a) Anonim şirket şeklinde kurulmuş olması ve hisse senetlerinin nama yazılı olması,

b) Anasözleşmelerinin ilgili mevzuata ve 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa ve bu Kanuna dayanılarak çıkarılan mevzuata aykırı hükümler taşımaması,

c) 3568 sayılı Kanuna göre kurulmuş bulunan ilgili meslek odasına kayıtlı bulunması ve şirket tescil belgesi almış olması,

d) Kuruluş ortaklarının tamamının aynı ünvana sahip olması,

e) Denetimi gerçekleştirebilecek ölçüde yönetim yapısına, yeterli sayı ve nitelikteki meslek personeline ve gerekli teknik donanımına sahip olması,

Kuruluş ortaklarının,

a) 3568 sayılı Kanun hükümleri uyarınca denetim yetkisi almış, ilgili meslek odasına kayıtlı **yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir** olması,

b) Başka bir bağımsız denetim kuruluşunda ortaklığının bulunmaması, yönetici ve denetçi ünvanı altında çalışmaması,

c) Bankalarda veya Sermaye Piyasası Kanununa tabi şirketlerde bağımsız denetim yapma yetkisi iptal edilmiş olan kuruluşlarda ortak veya yetki iptaline neden olan denetim faaliyetinde sorumlu ortak başdenetçi, başdenetçi, kıdemli denetçi veya denetçi sıfatıyla yer almamış olması,

d) Sorumlu ortak başdenetçi, başdenetçi, kıdemli denetçi veya denetçi olarak mesleki faaliyetler dışında çalışmaması, ticari faaliyetlerinin bulunmaması,

e) Meslek ve meslek onuruyla bağdaşmayan işlerle uğraşmaması şarttır.

2- MESLEK MENSUBU ÜNVANLARI

Bağımsız denetim kuruluşunda çalışan denetçilerin alabilecekleri ünvanlar kıdem sırasına göre; sorumlu ortak başdenetçi, başdenetçi, kıdemli denetçi, denetçi, denetçi yardımcısı ve stajyer denetçi yardımcısıdır.

Sorumlu ortak başdenetçi, bağımsız denetim kuruluşunda pay sahibi olup başdenetçi ünvanını haiz ve denetim çalışmasını kuruluş adına kendi kişisel sorumluluğu ile yürüten ve kuruluş adına bağımsız denetim raporlarını imzalamaya yetkili kişidir.

Başdenetçi ünvanının kazanılması için fiilen en az 10 yıl, kıdemli denetçi ünvanının kazanılması için fiilen en az 6 yıl, denetçi ünvanının

kazanılması için fiilen en az 3 yıl mesleki deneyim şarttır. Denetçi yardımcılığında geçen süre bu hesaplamada dikkate alınır. Bilgi, deneyim ve yetenekleri bir üst kademeye gerektirdiği nitelikte olmayanlar sürelerini doldursalar dahi bağımsız denetim kuruluşunun yetkili organlarınca bir üst ünvana terfi ettirilemezler.

Denetçiler yukarıda belirtilen ünvanların yanında 3568 sayılı Kanuna göre aldıkları ve kuruluşun temsili ile ilgili olarak sahip oldukları ünvanları kullanabilirler.

E- SİGORTA MURAKABE KANUNU VE BAĞIMSIZ DENETİM

Sigorta ve Reasürans şirketleri de sermaye piyasasının önemli kurumlarından sayılmaktadır. Bu nedenle özel kanunları bulunmaktadır. Nitekim Türkiye'de 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanunu sigorta ve reasürans şirketlerinin faaliyetlerini düzenlemektedir. Hazine Müsteşarlığı bu kanundan aldığı yetkiyle 08.09.2003 tarihinde yürürlüğe giren "Sigorta ve Reasürans Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik"i (7397 YT 016 ve 017) yayınlamıştır. 1996 yılında yürürlüğe konulan mülga yönetmelikle ilk defa Sigorta ve Reasürans şirketlerinde bağımsız dış denetim zorunlu hale getirilmiş olup, mer'i yönetmeliklerle de konu yeniden düzenlenmiştir.

Yönetmelikte açıklık bulunmayan hallerde, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ve bu Kanuna ilişkin mevzuat hükümleri ile uluslararası denetim standartları uygulanacağı belirtilmiştir.

Bu mevzuata göre, sigorta ve reasürans şirketlerinde sadece müsteşarlardan izin alarak denetim yetkisi kazanırlar. Buradan izin alabilmek için de, **ya SPK'ndan ya da BDDK'ndan izin almış bir Bağımsız Denetim Şirketi olunması ve ortaklarının 3568 sayılı Yasaya uygun şekilde meslek unvanı almaları** gerekir. Bunların dışında ayrıca değişik unvanlardaki denetim elemanlarının Müsteşarlık tarafından verilen eğitimi almaları, sınavda başarılı olmaları gibi ön koşullar gerekmektedir.

VII- AICPA'YA GÖRE DENETİM STANDARTLARI

Denetim faaliyetinin kimler tarafından, nasıl ve ne şekilde yapılacağını ve sonuçlarının nasıl raporlanacağını belirleyen ilke ve kurallara Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları denir. Bu standartlar herhangi bir yasada belirlenmiş değildir. Ancak değişik meslek kuruluşları rapor hazırlamakta, bunlar yasal düzenlemelerde dikkate alınmaktadır.

Genel kabul görmüş denetim standartları üç ana grupta toplanmaktadır.

Bunlar;

- Genel Standartlar,
- Çalışma Alanı Standartları ve
- Raporlama Standartlarıdır.

Bu üç ana grup altında toplanan standartlar konusunda ülkeler arasında farklılıklar bulunmakla birlikte, 1947 yılında Amerikan Diplomalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından geliştirilen standartlar yaygın uygulama alanı bulunmuştur. Söz konusu standartlar üç grup altında on adettir:

1. GENEL STANDARTLAR

- Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı
- Bağımsızlık Standardı
- Mesleki Özen ve Titizlik Standardı

2. ÇALIŞMA ALANI STANDARTLARI

- Denetimin Planlaması ve Gözetimi Standardı
- İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı
- Yeterli ve Güvenilir Kanıt Toplama Standardı

3. RAPORLAMA STANDARTLARI

- Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı
- Tutarlılık Standardı
- Tam Açıklama Standardı
- Görüş Bildirme Standardı

A. GENEL STANDARTLAR

Denetim işlevi muhasebe mesleği sahibi uzman kişiler tarafından görülür. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının birinci bölümü genel standartlara ayrılmıştır. Bu standartlar uzman denetçilerin karakterleri, davranışları ve mesleki eğitimleri ile ilgili esasları içerir. Bu açıdan genel standartlara "kişisel standartlar" adı da verilir.

1. Meslekî Eğitim ve Deneyim

Denetlenmiş finansal tablolar ve bunları tamamlayan denetim raporu, yıllık faaliyet raporu kapsamında kamuya açıklanır. Bu raporlan alan kişilerin pek çoğu denetim görüşünü bildiren denetçiye tanımaz. Onlar için önemli olan, güvenilir nitelikte bir denetim görüşünün bildirilmiş olmasıdır. Güvenilir ve kaliteli bir denetim görüşüne ulaşmak için bu işlevi yürüten denetçinin belirli bir mesleki eğitime, deneyime ve yeteneğe sahip olması ve faaliyetini tam bir bağımsızlık ile yürütmesi zorunludur.

2. Bağımsız Davranma

Finansal tabloları kullananlar denetçinin bağımsız bulunduğuna inanırlar. Böyle bir inanç denetçilik mesleğinin varlığı için en önemli güvencedir. Bu kişiler denetçinin bağımsızlığını şüphe ile karşıladıkları durumlarda, denetçinin bildirmiş olduğu denetim görüşü onlar için bir anlam taşımayacaktır. Böyle bir durumda da bir denetim işlevinden söz edilemez. Finansal tabloları kullananların denetçinin bağımsız düşünce mantığı içinde bulunduğuna güven duymaları için, denetçilerin bağımsızlıklarına gölge düşürecek ilişkilerden ve davranışlardan kaçınmaları zorunludur.

3. Meslekî Özen

Denetçinin görevini sürdürürken ve raporunu düzenlerken gereken meslekî özen ve titizliği göstermesi kaçınılmazdır. Denetçiden beklenen, onun uzmanlığını

özen ve titizlikle ortaya koymasındır. Özen ve titizliğin gösterilmesi bir yerde denetçinin tüm denetim standartlarına eksiksiz bir biçimde uyması ile sağlanır.

B. ÇALIŞMA SAHASI STANDARTLARI

Çalışma sahası standartları genel standartlara oranla daha özeldir. Çalışma standartları denetçiye güvenilir bir denetim görüşüne ulaşmak için kanıt toplamada ve bu kanıtları değerlemede kılavuz olur.

1. Planlama ve Gözetim

Çalışma sahası standartlarından birincisi denetim çalışmasının iyi bir şekilde planlanmasını ve varsa yardımcı denetçilere iyi bir şekilde nezaret edilmesini öngörmektedir. Denetimde planlama çalışmaları hazırlanırken işgücü planlaması, zaman planlaması ve kaynakların verimli kullanımının planlaması yapılmalıdır.

Denetçi denetlenecek işletmenin kendisi ve faaliyet gösterdiği sanayi dalı hakkında bilgi sahibi olmalıdır. Uygun bir denetim planlaması yapabilmek için müşteri işletmenin organizasyon yapısı, konum yeri, ürettiği mal veya hizmetlerin niteliği, finansal yapısı, iş ilişkisinde olduğu üçüncü kişiler gibi birçok konularda bilgi toplanmalıdır. Denetçi bu konularda bilgi sahibi olduktan sonra Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının öngördüğü kalitede bir denetimin gerçekleştirilmesi için uygun bir denetim planı hazırlar.

2. İç Kontrolün İncelenmesi

Bir işletmede etkin bir iç muhasebe kontrol sisteminin bulunması, yayınlanan finansal raporların doğruluk ve güvenilirlik derecesini artırır. Etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı finansal tabloların hatalı olma riskini azaltır. Denetim riskinin az olması ise denetim görüşüne ulaşmada gerekli olacak denetim işlemlerinin sayı ve kapsamının daraltılmasına neden olur.

Çalışma sahası standartlarından ikincisi denetçinin iç kontrol sistemini gözden geçirip bir değerlendirme yapmasını öngörmektedir. Bu standarda göre iç kontrol sisteminin gözden geçirilip değerlemesinin yapılmasında iki amaç vardır. **Birinci amaç**, sistemin kendisine olan güveninin araştırılarak sistemin etkinliğinin saptanmasıdır. Denetçiler denetlenen dönemde meydana gelmiş her bir kıymet hareketine ilişkin muhasebe kayıtlarını yeni baştan tek tek ele alıp inceleyemezler. Denetçiler işletmedeki iç kontrol sisteminin etkinliğini araştırarak, olayların uygun biçimde muhasebe kayıtlarına aktarıldığına ve düzenlenen finansal tabloların bu olayların sonucunu yansıttığına genel olarak güven getirmek isterler. Kurulup işletilen sistem ne kadar etkin ise, denetçinin güveni o kadar fazla olacak ve buna bağlı olarak da denetim riski azalacaktır.

İç kontrol sistemini denetlemenin **ikinci nedeni**, uygun bir denetim görüşüne ulaşmada uygulanacak denetim işlemlerinin kapsamını ve ayrıntı derecesini belirlemektir. Bildiğimiz gibi denetçinin hazırlayacağı denetim programı büyük ölçüde müşteri işletmedeki iç kontrol sisteminin etkinliğine veya zayıflığına bağlıdır.

3. Kanıt Toplama

Çalışma sahası standartlarından üçüncüsü bir denetim görüşüne ulaşmadan önce yeterli miktarda uygun kanıt toplanmasını öngörmektedir. Ne kadarlık bir miktarın yeterli olacağı denetçinin yargısına kalmıştır. Denetçi toplayacağı denetim kanıtlarının miktarını işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğine, denetlenen hesabın veya hesap grubunun niteliklerine ve de genel olarak denetlenen müşterinin durumuna göre belirleyecektir.

C. RAPORLAMA STANDARTLARI

Finansal tabloları kullananlar açısından meslekî bir incelemenin yapılmış olduğu hususundaki tek kanıt yayınlanan denetim raporudur. Bu açıdan denetim raporunun meslekî bir görüşle hazırlanması ve okuyuculara sunulması gereklidir. Raporlama standartları denetim raporunun yapısı ve hazırlanması ile ilgili ilkeleri içerir. Toplum içi haberleşmenin ve bu konuda ortak bir dil kullanmanın zorluğu, raporlama standartlarının genel standartlara ve çalışma sahası standartlarına oranla çok daha kesin ve özel olmalarını gerektirir.

1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uyum

Raporlama standartlarının birincisi yayınlanmış finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile uyum içinde hazırlanmış olduğunun açıkça belirtilmesini emretmektedir. Uzman denetçi finansal tabloların işletmenin finansal durumunu, finansal durumundaki değişiklikleri ve faaliyetlerle ilgili sonuçları doğru ve dürüst bir biçimde sunduğu hususunda bir yargı bildirmektedir. Denetçinin böyle bir yargıya ulaşması için dürüstlük ile ilgili belirli ölçütlerden yararlanması gerekir. Daha önce de belirttiğimiz gibi bu ölçütler genel kabul görmüş muhasebe ilkeleridir. Muhasebe uygulamalarını yönlendiren tüm teamüller, kurallar ve işlemler genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin çerçevesini belirler.

2. Devamlılık

Raporlama standartlarından ikincisi devamlılık ilkesi ile ilgilidir. Bu standarda göre denetçi raporunda muhasebe ilkelerinin bu dönemde de aynen geçen dönemde olduğu gibi değişmeden uygulanmış bulunduklarını açıkça belirtmelidir. Devamlılık ilkesi dönemlere ait finansal tabloların karşılaştırılabilirliğine olanak sağlar. Finansal tabloların karşılaştırılabilirliği için bunların dayandığı ilkelerin yıldan yıla değişmemiş olmaları zorunludur. Tabiatıyla bu, muhasebe ilkelerinin hiçbir zaman değiştirilemeyeceği anlamında düşünülmemelidir. Ancak yönetimin böyle bir değişikliğe gitmesi halinde, bu değişikliğin o dönemin finansal tabloları üzerine yapacağı etkinin de okuyuculara açıkça belirtilmesi kaçınılmaz olmalıdır. Böylece ilgili okuyucu finansal durumda meydana gelen değişikliklerin ne kadarının muhasebe ilkelerinde değişiklikler nedeniyle, ne kadarının ise gerçek faaliyetler sonucu ortaya çıkmış olduğunu ayırıp anlayabilecektir.

3. Açıklayıcı Bilgiler

Finansal tablolar çeşitli gruplara alacakları ekonomik kararlar için gerekli olan geçerli bilgiler sunarlar. Karar alıcılar için bu bilgiler zamanlı, eksiksiz, geçerli ve tarafsız olmalıdır. Bu bilgilerin kimler tarafından

kullanılacağı ve hangi tür ekonomik kararlara dayanak olacakları denetçi tarafından bilinemez. Finansal tablolar mümkün olduğu kadar fazla kullanıcıya hitap edebilmek için geniş amaçlı olarak düzenlenir. Denetçi finansal tablolarda yer alması gereken açıklayıcı notları da inceleyerek, bu tabloların kendilerinden beklenen amacı yerine getirip getirmediğini araştırır. Yeterli derecede açıklamanın olmaması halinde denetçi durumu raporunda belirtir.

4. Denetçi Görüşü

Yürütülen denetimin sonucu denetim raporunda açıklanır. Raporlama standartlarından dördüncüsü finansal tabloların bir bütün olarak ele alınarak, denetim raporunda bir denetçi görüşünün bildirilmesini veya bir denetim görüşüne ulaşılamamış olunması halinde, bu durumun nedenleri ile birlikte açıklanmasını öngörmektedir. Ayrıca bu standart, denetçinin finansal tablolara olan ilişkisinin ve aldığı sorumluluğun derecesinin belirtilmesini de zorunlu kılmaktadır. Bu standart hem kamu kesimi hem de özel kesimde yürütülen denetim çalışmalarının raporlanmasında uyulması gereken bir standarttır.

Denetçi denetlediği finansal tablolarda;

- (a) Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyulduğu,
- (b) tüm gerekli bilgilerin tam açıklama kuralına uygun biçimde belirtildiği,
- (c) devamlılık ilkesine uyulduğu ve
- (d) önemli aksaklık ve düzensizliklerin bulunmadığı görüşüne ulaşmış ise,

bu yargısını olumlu bir denetim görüşü bildirmek yoluyla açıklar. Finansal tablolarda önemli hataların, aksaklıkların ve düzensizliklerin bulunduğu saptandığı hallerde ise olumlu bir görüş bildirmez. Denetçi aksaklık ve düzensizliklerin niteliğine, kapsamına ve önemine göre şartlı denetim görüşü veya olumsuz denetim görüşü bildirecek ya da bir görüş bildirmekten kaçınacaktır.

VIII- ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI (ISA'S)

Ekonomide, özellikle para ve sermaye piyasalarında yaşanan gelişmeler, muhasebe standartlarını olduğu kadar denetim standartlarını da geliştirmeyi zorunlu kılmaktadır. Bu alanda başta gelen ve son yıllarda ağırlıklı olarak Amerika-Avrupa eksenini etkileyen düzenleyici birim, IFAC isimli kuruluştur. Bu federasyon kapsamında kurulan değişik komiteler ve çalışma grupları, hem Uluslararası Muhasebe Standartlarını (IAS), hem Uluslararası Denetim Standartlarını (ISA's) hem de meslek mensuplarının sahip olması gereken etik değerleri belirlemektedir.

IFAC tarafından belirlenen denetim standartları yukarıda verildiği şekliyle üçe ayrılmamaktadır. Bu standartların Eylül 2003 itibariyle bir listesi aşağıda yer almaktadır. Burada görüldüğü gibi standartlar 100 -999 sıra numaralı bulunmaktadır. 1000 - 1100 sıra numaralı standartlarda tamamlayıcı görüş açıklamaları şeklindedir.

100-199 GİRİŞ
100 Güvenceler (Sigorta) Sözleşmeleri
120 Uluslararası Denetim Standartlarının Çerçevesi
200-299 SORUMLULUKLAR
200 Mali Tabloların Denetiminin Amaçları ve Genel İlkeleri
210 Denetim Sözleşmesinin Koşulları
220 Denetim Kalitesinin Sağlanması
230 Belgelendirme (Dokümantasyon)
240 Hatalar ve Yanıltıcı İşlemler
250 Mali Tabloların Denetimi Sırasında Yasaların ve Diğer Düzenlemelerin Dikkate Alınması
260 Denetim Sorunlarının Gözetim ve Uygulama ile Sorumlu Kişiler Arasında Müzakeresi
300-399 PLANLAMA
300 Planlama
310 Müşterinin Ekonomik Ortamının ve Faaliyetlerinin Tanınması
320 Mali Tabloların Denetimi Kapsamında Önemlilik
400-499 İÇ KONTROL SİSTEMİ
400 Risk Değerlemesi ve İç Kontrol
401 Elektronik Bilgi İşlem Ortamında Denetimi
402 Başka Bir Hizmet İşletmesinden Yararlanan Firmalarda Denetimin Özellikleri
500-599 DENETİM KANITLARI
500 Denetim Kanıtları
501 Denetim Kanıtları - Belirli Denetim Kalemlerinde Ek Açıklamalar
505 Dış Mutabakatlar
510 İlk Denetim- Açılış Bakiyeleri
520 Analitik Denetim İşlemleri
530 Kabul Edilebilir Örneklem ve Diğer Yöntemler
540 Mali Tabloların Düzenlenmesinde Tahminlerin Denetimi
545 Değerleme Ölçüleri ve Açıklamaların Denetimi
550 Mali Tabloların Düzenlenmesinde İlişkili Taraflar (Grup) Arasındaki İlişkilerin Etkilerinin Denetimi
560 Bilanço Gününden Sonra Meydana Gelen Olaylar
570 İşletmenin Sürekliliği
580 İşletme Yönetiminin Açıklamaları
600-699 ÜÇÜNCÜ KİŞİLERİN ÇALIŞMALARININ KULLANILMASI
600 Diğer Denetçilerin Çalışmalarının Kullanılması
610 İç Denetçilerin Çalışmalarının Kullanılması
620 Bir Uzmanın Çalışmalarının Kullanılması
700-799 DENETİMDE TESPİTLER VE RAPOR DÜZENLEMESİ
700 Denetçinin Denetim Raporu

- 710 Karşılaştırılabilirlik
- 720 Denetlenmiş Mali Tablo Bilgilerinin Yer Aldığı Dokümanlardaki Bilgiler
- 800-899 ÖZEL ALANLAR
 - 800 Özel Denetimlerde Denetim Raporu
 - 810 Geleceğe Yönelik Bilgilerin Denetimi
- 900-999 DENETİME YAKIN HİZMETLER
 - 910 Mali Tabloların İncelenmesi Sözleşmeleri (Sınırlı Denetim)
 - 920 Görüş Bildirme ve Tespit için Denetim Sözleşmeleri
 - 930 Finansal Bilgilerin Derlenmesi Sözleşmeleri
- 1000-1100 DENETİM STANDARTLARINI TAMAMLAYICI GÖRÜŞLER
 - 1001 Bankalararası Mutabakat İşlemleri
 - 1001 Elektronik Bilgi İşlem Ortamı "Stand-alone" (PC türü) Mikro Bilgisayar
 - 1002 Elektronik Bilgi İşlem Ortamı "Online" Bilgisayar Sistemleri
 - 1003 Elektronik Bilgi İşlem Ortamının Bilgi Bankası Sistemi
 - 1004 Banka Müfettişleri ile Dış Denetçi Arasındaki İlişkiler
 - 1005 Küçük İşletmelerin Denetiminde Özel Durumlar
 - 1006 Bankaların Finansal Tablolarının Denetimi
 - 1008 Risk Değerlemesi ve İç Kontrol Sistemi-Elektronik Bilgi İşlem Özellikleri ve Düşünceler
 - 1009 Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri
 - 1010 Finansal Tabloların Denetiminde Çevresel Hususların Dikkate Alınması
 - 1011 2000'li Yılların Denetçi ve Yöneticileri İçin Uyarılar (Haziran 2001 de kaldırıldı)
 - 1012 Türev Finansal Araçların Denetimi
 - 1013 Elektronik Ticaret (Sanal Ortamda Ticaret) Mali Tabloların Denetimine Etkileri
 - 1014 Uluslararası Raporlama Standartlarına Uygunluk Hakkında Raporlama

IX- MESLEKİ AHLAK KURALLARI

Bağımsız Dış Denetçinin niteliklerini belirleyen düzenlemeler yurtdışında denetçiye ilişkin standartlar veya genel standartlar ismi ile anılmakta olduğu yukarıda belirtilmiştir. Ancak bağımsız denetçi ile birlikte, meslekte, serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavirlerde yer almaktadırlar. Bunların ortak dili muhasebedir. Muhasebe hizmetinin yerine getirilmesinde görev alan kişi ve kurumlardır. Bunların nitelikleri "**Mesleki Ahlak Kuralları**" şeklinde IFAC komiteleri tarafından belirlenmiş bulunmaktadır. Diğer

Ülkeler de bu ilkeleri kendi ülkelerine yorumlayarak almaktadırlar. Ülkemizde denetçiye ilişkin standartlar bu ahlak kurallarından türetilmiştir.

Mesleki ahlak kurallarına ilişkin IFAC tarafından oluşturulan kodların genel bir fikir oluşturması amacıyla başlıkları aşağıda verilmektedir:

Uluslararası Mesleki İlkeler

Tanımlar

Giriş

Kamunun İlgisi

Amaçlar

Temel İlkeler

Mesleki İlkeler

Bölüm A- TÜM MESLEK MENSUPLARI İÇİN İLKELER

1. Açıklık ve Tarafsızlık
2. Sorunların Çözümü
3. Mesleki Yeterlilik
4. Sır Saklama
5. Vergisel Konularda Danışmanlık
6. Sınır Ötesi Faaliyetler
7. Tanıtım

Bölüm B- SERBEST MESLEK İCRA EDENLER İÇİN İLKELER

8. Bağımsızlık

- Müşterinin Sorunlarına Finansal Katılım Müşteri İşletmede Görev Almış Olmak Denetim Müşterisine Başka Hizmetlerde Bulunmak Kişisel ve Ailevi İlişkiler

- Ücretler (Gelirlerin Bir Müşteri ve Müşteri Grubunda Yoğunlaşması)

- Ücretin Belirli Bir Şarta veya Orana Bağlanması Mal ve Hizmetler (Hediye Kabulü)

- Büro veya Şirket Sermayesine Katılım (Sermayenin meslek mensubuna aidiyeti)

- Eski Ortaklarla İlişkiler

- Fiili veya Baskı Altında Tutacak Takip ve Davalar

- Denetlenen Müşteri ile Görevlendirilen Denetçinin Uzun Süreli İlişkileri

9. Mesleki Yeterlilik ve Meslek Mensubu Olmayanların İstihdamında

Sorumluluklar

10. Ücret ve Hizmet Bedelleri

11. Uygun Olmayan Faaliyetler

12. Müşteri Paraları

13. Diğer Serbest Meslek İcra Edenlere Karşı Davranış Şekli

14. İş Almak İçin Duyuru ve Reklam (Tanıtım)

Bölüm C- SERBEST MESLEK İCRA ETMEYENLER İÇİN

15. Sadakat Yükümlülüğü ile Çatışma Halleri
16. Diğer Meslek Mensuplarını Destekleme
17. Mesleki Yeterlilik
18. Bilgilerin Oluşturulması

X- SONUÇ

Denetim standartları, denetçiye mesleki sorumluluğunu yerine getirmesinde yardımcı olan, ona denetim faaliyetinde ışık tutan genel ilkelerdir. Yapılan denetimin uygun ve geçerli kabul edilebilmesi için denetçinin bu ilkelerden hiçbir şekilde ayrılmaması gerekir.

Denetim standartlarının belirlenmesi anlamında bir çok ulusal ve uluslararası mesleki kuruluş denetim mesleğinin icrası ve denetim elemanlarının uyacakları standartları belirleme yoluna gitmişlerdir.

Ülkemiz uygulamasında ise, TÜRMOB, Sermaye Piyasası Kurulu, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu ve Sigorta Murakabe Kurulu denetim standartlarının belirlenmesinde etkin rol alan birimlerdir. Söz konusu birimlerin bu konuda yapmış oldukları çalışmalar incelendiğinde; getirilen düzenlemelerin genelde birbirine paralel olduğu, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu kuralların belirlenmeye çalışıldığı ancak, ortak hareket etmek yerine her bir birimin kendi varlığını ve ağırlığını hissettirme amacıyla hareket ettiği ve uluslararası denetim standartlarını kendi bakış açısından yorumlama eğiliminde olduğu göze çarpmaktadır.

Kaynaklar:

AKSOY Tamer, Tüm Yönleriyle Denetim, Ankara 2002

A. ARENS, J. ELDER & S. BEASLEY, Auditing & Assurance Services (10/e), Prentice Hall Inc., US 2004

KAVAL Hasan, Muhasebe Denetimi, Ankara 2003

KEPEKÇİ Celal, Bağımsız Denetim, Ankara 2002

www.ifac.org, www.iasb.org, www.fasb.org, www.fee.be,
www.turmob.org.tr, www.tmsk.org.tr, www.spk.gov.tr,